



Instituto Superior  
de Ciências Sociais e Políticas  
UNIVERSIDADE DE LISBOA

U LISBOA

UNIVERSIDADE  
DE LISBOA

**A consolidação orçamental no âmbito do plano de  
ajustamento económico e financeiro (2011-2014):  
O contributo da despesa fiscal.**

**Autor: Rui Miguel Alcario Salvador**

**Orientador: Professor Doutor João Ricardo Catarino**

Dissertação para obtenção de grau de Mestre em Administração Pública  
(MPA – especialização em administração pública)

Lisboa  
2014

VALORIZAMOS PESSOAS



**Instituto Superior  
de Ciências Sociais e Políticas**  
UNIVERSIDADE DE LISBOA



**Instituto Superior  
de Ciências Sociais e Políticas**  
UNIVERSIDADE DE LISBOA



UNIVERSIDADE  
DE LISBOA

## **A consolidação orçamental no âmbito do plano de ajustamento económico e financeiro (2011-2014): O contributo da despesa fiscal.**

**Nome: Rui Miguel Alcario Salvador**

**Instituição: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas - Universidade de Lisboa**

**Orientador: Doutor João Manuel Ricardo Catarino, Professor Auxiliar c/ Agregação**

**Grau: Dissertação para grau de Mestre em Administração Pública (MPA –  
especialização em administração pública)**

**Júri:**

**Prof. Doutor Eduardo Lopes Rodrigues (Presidente), Professor Associado**

**Prof. Doutor João Ricardo Catarino (Orientador), Professor Auxiliar c/ Agregação**

**Prof. Doutor Pedro Gomes Rodrigues, Professor Auxiliar**

**Lisboa  
Dezembro, 2014**

VALORIZAMOS PESSOAS

WWW.ISCSP.ULISBOA.PT

## Agradecimentos

*Fugit irreparabile tempus.*

*Mensura omnium rerum optima.*

Necessariamente à família pelo tempo despendido na elaboração desta dissertação que, forçosamente, foi subtraído ao tempo a ela dedicado, acrescidos ao meu irmão pela paciência na leitura e revisão do texto.

Em especial:

Ao Professor Doutor João Ricardo Catarino por quando confrontado apenas com a ideia para a dissertação, naturalmente por isso ainda em estado bastante embrionário, ter aceitado orientar a tese de mestrado, o que desde logo me trouxe uma responsabilidade acrescida, e ainda por, no meio da sua ocupada agenda, ter-se mostrado sempre disponível. Uma referência ainda aos seus conselhos e sugestões que por serem fruto da vasta experiência adquirida foram determinantes para a concretização deste trabalho.

## **Resumo**

O Governo português solicitou à União Europeia um pedido de ajuda financeira de que resultou a obrigação de cumprimento de um plano de ajustamento económico e financeiro (PAEF) com o objetivo de obter no futuro uma trajetória sustentável para as finanças públicas portuguesas. A tomada de medidas e a adoção de políticas públicas pelo Estado está circunscrita à política orçamental, um instrumento de política económica que utiliza as receitas e as despesas públicas como instrumentos da sua ação. Este trabalho procurou responder se a despesa fiscal foi uma opção capaz de contribuir para o esforço de consolidação orçamental, na medida em que a diminuição ou limitação de benefícios fiscais tem efeito ao nível da redução da despesa fiscal podendo contribuir para o acréscimo de receita, bem como, em termos económicos, poder constituir-se como uma alternativa à despesa direta do Estado. Concluímos que a redução da despesa fiscal contribuiu para o aumento da receita pública e que apresentou um padrão comportamental semelhante ao da despesa direta, possibilitando a sua integração uma imagem mais apropriada da intervenção do Estado na economia e na sociedade e maior transparência na otimização da combinação de ambas no âmbito das escolhas orçamentais.

**Palavras-Chave:** Benefícios Fiscais, Consolidação Orçamental, Despesa Fiscal, Despesa Pública, Políticas Públicas, Receita Pública.

## **Abstract**

The Portuguese Government request the European Union an application for financial assistance which resulted in the obligation to comply with an economic and financial assistance programme (EFAP) in order to get the future sustainable trajectory for Portuguese public finances. The taking of measures and the adoption of public policies by the state is limited to fiscal policy, an instrument of economic policy using revenues and public expenses. This research analyses sought to answer whether the tax expenditure was an option that can contribute to fiscal consolidation effort, since the reduction or limitation of tax benefits has an effect on the reduction of tax expenditure and may contribute to the increase in revenue, as well as in economic terms, able to establish itself as an alternative to direct state spending. This study concluded that the reduction of tax expenditure contributed to the increase in government revenue, and showed a similar behavioral pattern of direct spending, enabling its integration a more fair view of state intervention in the economy and society and greater transparency in the optimization of combination both for budgetary choices.

**Key Words:** Tax Benefits, Fiscal Consolidation, Tax Expenditures, Public Expenses, Public Policies, Public Revenues.

## **Siglas**

**AT** – Autoridade Tributária e Aduaneira

**CGA** – Caixa Geral de Aposentações

**CGE** – Conta Geral do Estado

**COFOG** – Classificação orçamental das funções do governo

**EBF** – Estatuto dos Benefícios Fiscais

**FMI** – Fundo Monetário Internacional

**INCOSAI** – Congresso Internacional de Instituições Superiores de Auditoria

**INE** – Instituto Nacional de Estatística

**IRC** – Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

**IRS** – Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

**IVA** – Imposto sobre o valor acrescentado

**JCT** – Joint Comitee Taxation

**MoU** – Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica

**NATO** – Organização do Tratado do Atlântico Norte

**OCDE** – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

**OE** – Orçamento do Estado

**PAEF** – Plano de Ajustamento Económico e Financeiro

**PIB** – Produto Interno Bruto

**SFA** – Serviço e Fundo Autónomo

**SI** – Serviço Integrado

**SS** – Segurança Social

**UE** – União Europeia

# Índice

1. Introdução .....	1
1.1 Objeto de estudo.....	1
1.2 Objetivos .....	2
1.3 Metodologia geral .....	2
1.4 Estrutura da dissertação.....	3
2. O paradigma da intervenção do Estado na economia e as políticas públicas.....	4
2.1 A necessidade de intervenção do Estado na economia .....	4
2.2 A relevância das políticas públicas .....	6
2.3 A decisão no setor público .....	10
3. As Finanças Públicas no contexto de crise económica e financeira.....	13
3.1 O que se entende por finanças públicas.....	13
3.2 A política orçamental: um instrumento basilar .....	14
3.2.1 A política fiscal e o sistema fiscal .....	15
3.2.2 O Orçamento do Estado .....	16
3.2.3 A consolidação orçamental .....	17
3.2.4 A receita pública: conceito e classificação.....	18
3.2.5 A despesa pública: conceito e classificação .....	20
3.3. A Despesa Fiscal .....	23
3.3.1 O conceito de despesa fiscal e a sua evolução .....	23
3.3.2 A definição da estrutura de tributação-regra .....	28
3.3.3 Os métodos de estimativa da despesa fiscal .....	31
3.3.4 A relação entre a despesa fiscal e a despesa direta.....	33
3.3.5 O controlo orçamental da despesa fiscal .....	35
3.3.6 A despesa fiscal e a necessidade de transparência fiscal.....	38
4. O enquadramento teórico sobre benefícios fiscais e despesa fiscal em Portugal.....	41
4.1 Os benefícios fiscais.....	41
4.1.1 O conceito de benefício fiscal .....	41
4.1.2 A finalidade dos benefícios fiscais.....	44
4.1.3 A classificação e os tipos de benefícios fiscais .....	46
4.2 A despesa fiscal.....	47
4.3 Os desagravamentos estruturais .....	48
5. Estudo empírico .....	50
5.1 Exame dos dados obtidos .....	50
5.2 Limites à investigação.....	61
6. Conclusões .....	62

Bibliografia .....	67
Anexos.....	74
Anexo 1 – Comparação do orçamento de despesa fiscal .....	74
Anexo 2 – Diretrizes padronizadas: regime de tributação-regra e despesa fiscal .....	75
Anexo 3 – Relação entre despesa fiscal e despesa direta .....	76
Anexo 4 – MoU: Principais medidas de política orçamental .....	77
Anexo 5 – Indicadores.....	79
Anexo 6 – Despesa fiscal, receita e despesa em relação ao PIB .....	80
Anexo 7 – Despesa pública do Estado (SI, SFA e SS) por função (COFOG) .....	81
Anexo 8 – Despesa Fiscal por função (CGE - SI e SS) .....	82
Anexo 9 – Despesa fiscal do Estado por função (Relatório despesa fiscal 2014).....	83
Anexo 10 – Principais medidas de política orçamental: revogação de benefícios fiscais e limitação de deduções à coleta .....	84
Anexo 11 – Despesa fiscal e desagravamentos fiscais.....	86
Anexo 12 – Integração da despesa fiscal e da despesa direta .....	87

## Índice de Gráficos

Gráfico 5.1.1 – Défice das Administrações Públicas em % PIB.....	51
Gráfico 5.1.2 – Evolução da receita e da despesa .....	52
Gráfico 5.1.3 – Nível de fiscalidade em % do PIB .....	53
Gráfico 5.1.4 – Despesa total por função (COFOG) – (SI, SFA e SS) .....	55
Gráfico 5.1.5 – Despesa fiscal do Estado (SI e SS) por função.....	56
Gráfico 5.1.6 – Despesa fiscal do Estado por função (Rel. DF 2014) .....	58
Gráfico 5.1.7 – Integração da despesa fiscal e direta por função.....	59
Gráfico 5.1.8 – Evolução da despesa fiscal vs receita (variação anual).....	60
Gráfico 5.1.9 – Evolução da despesa fiscal vs despesa (variação anual).....	61



# **1. Introdução**

## **1.1 Objeto de estudo**

O pedido de ajuda financeira solicitado pelo Governo português à União Europeia (UE) resultou de um conjunto de opções de políticas públicas tomadas ao longo dos últimos anos. No âmbito do plano de ajustamento económico e financeiro (PAEF) assinado com a Troika foi subscrita a realização de um processo de ajustamento orçamental com o objetivo de alcançar uma trajetória sustentável para as finanças públicas portuguesas no futuro.

O compromisso de consolidação orçamental pode ser prosseguido por duas vias:

- a do crescimento da receita, através do alargamento das bases tributáveis, do aumento dos impostos, do combate à fraude, à evasão fiscal e à informalidade, e da redução e limitação de benefícios fiscais e deduções fiscais.
- a da diminuição da despesa, através da sua redução estrutural, com efeitos na competitividade, no crescimento económico e no emprego, e da contenção orçamental, nomeadamente da limitação da despesa pública ao nível das Administrações Públicas.

A despesa fiscal pode ser definida como a parte das receitas tributárias a que o Estado renuncia em nome de opções extrafiscais. Daí, em termos económicos, poder constituir-se como uma alternativa à despesa direta do Estado, uma vez que também esta prossegue o cumprimento das necessidades coletivas públicas.

Enquanto a despesa pública se encontra incluída no Orçamento do Estado (OE) e, desde logo, sujeita a princípios e regras orçamentais e também a requisitos gerais para a sua realização e autorização do pagamento, que lhe conferem um maior nível de exigência e

proporcionam um maior grau de controlo, a despesa fiscal, por seu lado, escapa a tais procedimentos.

O recurso à despesa fiscal é considerado pouco transparente e capaz de provocar distorções e ineficiências económicas, ao mesmo tempo que provoca um efeito de ilusão fiscal: os seus efeitos positivos são imediatamente sentidos (reduções de taxas, isenções, deduções à coleta) enquanto o seu custo permanece oculto.

## **1.2 Objetivos**

Neste contexto fez sentido como objetivo geral percebermos em que medida a despesa fiscal contribuiu para o processo de consolidação orçamental no âmbito do PAEF 2011-2014, de acordo com os objetivos específicos seguintes:

- Avaliar a evolução da receita;
- Avaliar a evolução da despesa direta;
- Avaliar a evolução da despesa fiscal;
- Comparar a evolução da despesa fiscal com a evolução da receita;
- Comparar a evolução da despesa fiscal com a evolução da despesa direta.

Tais objetivos permitiram centrar o trabalho de forma a dirigi-lo para a questão nuclear de investigação: No âmbito do PAEF 2011-2014 a despesa fiscal contribuiu para o crescimento da receita e evoluiu no mesmo sentido da despesa direta?

## **1.3 Metodologia geral**

Para alcançar o objetivo estabelecido neste trabalho de dissertação a metodologia desenvolvida privilegiou uma abordagem indutiva, em que partindo de factos particulares procurou alcançar uma proposição geral, i. e. os conceitos foram desenvolvidos por forma a alcançar-se o entendimento dos fenómenos a partir de padrões resultantes da recolha de dados (Carmo & Ferreira, 2008, p. 197).

Centramos a estratégia de recolha de dados na pesquisa documental através do recurso a fontes de informação secundárias, como o OE e a Conta Geral do Estado (CGE) dos anos do período em análise, nomeadamente os dados apurados por classificação funcional, bem como a informação disponibilizada pelas autoridades estatísticas nacionais e europeias. O tratamento estatístico dos dados permitiu-nos evidenciar a informação de forma absoluta e relativa, comparar e correlacionar dados e a sua apresentação gráfica ilustrar a evolução das variáveis estudadas. Podendo recorrer ao método qualitativo ou quantitativo, embora haja momentos em que ambas as técnicas podem ser utilizadas, a análise empírica dos dados seguiu uma natureza predominantemente quantitativa, assente na recolha dos factos e no estudo da relação entre eles (Bell, 2004, p. 19-20). Pretendemos deste modo que os resultados da investigação possam encontrar relações entre variáveis, fazer descrições recorrendo ao tratamento estatístico de dados recolhidos e testar as hipóteses formuladas (Carmo & Ferreira, 2008, p. 196):

Hipótese 1: A despesa fiscal contribuiu para o crescimento da receita.

Hipótese 2: A despesa fiscal evoluiu no mesmo sentido da despesa direta.

## **1.4 Estrutura da dissertação**

No primeiro capítulo deste trabalho englobamos a introdução, que contém os elementos base do trabalho (tema, problemática, relevância, delimitação do objeto), as motivações da sua escolha, os objetivos, a identificação das opções metodológicas e a estratégia seguida na recolha e apresentação da informação.

No capítulo dois apresentamos as razões para a intervenção do Estado na economia, o conceito e o desenvolvimento das principais ideias na área de políticas públicas, bem como alguns dos factores que determinam e influenciam a tomada de decisão no setor público, nomeadamente a necessidade de assegurar o interesse público.

No capítulo seguinte procuramos evidenciar as principais ideias e conceitos subjacentes às Finanças Públicas, cuja base reside na necessidade de intervenção do Estado. Reconhecemos a atual limitação à política orçamental e aos seus instrumentos de receita e

de despesa pública. Apresentamos o conceito de despesa fiscal e evidenciamos a sua relação com a despesa direta, a necessidade do seu controlo orçamental e de transparência na sua apresentação.

No capítulo quatro abordamos o enquadramento teórico sobre benefícios fiscais e despesa fiscal em Portugal, com particular ênfase para a necessidade de separar as perdas de receita referentes aos conceitos de desagravamentos estruturais e benefícios fiscais, de que resulta a despesa fiscal.

No capítulo cinco apresentamos o estudo empírico de cariz predominantemente quantitativo em que procedemos ao exame dos dados e informação recolhida e apresentamos os resultados com vista a determinar se a despesa fiscal contribuiu para o crescimento da receita e evoluiu no mesmo sentido da despesa direta. São ainda indicadas as limitações e condicionantes que afetaram a realização do trabalho. No capítulo seis apresentamos as conclusões.

## **2. O paradigma da intervenção do Estado na economia e as políticas públicas**

### **2.1 A necessidade de intervenção do Estado na economia**

Numa economia ideal, onde a concorrência é perfeita, consegue-se maximizar a quantidade de bens e serviços úteis dos recursos que se encontram disponíveis. O problema coloca-se quando o mercado não consegue reproduzir tais condições ou quando origina desigualdades e distorções sociais inaceitáveis. E é para tentar resolver ou minorar as falhas de mercado e garantir condições de equidade que, de acordo com o desenvolvimento do pensamento Keynesiano, os governos são obrigados a intervir na economia. O grau de cobertura da atividade prosseguida pelo Estado com o objetivo de assegurar a satisfação regular e contínua das necessidades colectivas fundamentais conduz à definição das funções que o Estado deve assegurar. Musgrave (1959, p. 5) estabeleceu a sistematização clássica das funções que o Estado deve observar através da política orçamental ao considerar as funções alocação, distribuição e estabilização.

O mecanismo de preços de mercado assegura uma alocação óptima de recursos desde que estejam reunidas certas condições de concorrência, pelo que, nestas circunstâncias, a função alocação deve ser deixada às forças do mercado. No entanto, há determinadas situações em que ocorrem falhas de mercado e a alocação óptima não é atingida. Neste caso, e na mesma linha de raciocínio, as políticas públicas podem intervir para garantir uma mais eficiente alocação de recursos, nomeadamente quando há barreiras à livre entrada de empresas no mercado, como é o caso dos monopólios naturais, para corrigir comportamentos privados geradores de efeitos negativos ou positivos em terceiros, para o fornecimento de infraestruturas primárias que o mercado não tem condições de assegurar ou ainda para corrigir diferentes riscos ou preferências públicas e privadas (Musgrave, 1959, p. 6).

A função distribuição traduz-se em atenuar a desigualdade de rendimentos, riqueza e oportunidades criadas pelo mercado e ainda em cobrir necessidades ao nível social (v. g. doença, desemprego e pobreza), enquanto a função estabilização atua para suavizar a intensidade dos ciclos económicos e assim reduzir os efeitos das recessões, do desemprego ou da inflação (Pereira, 2012, p. 95-96).

A estas três funções iniciais do Estado viria mais tarde Musgrave acrescentar uma outra, consequência do desenvolvimento da atividade financeira e da evolução do papel do Estado, a função de fomento do crescimento económico e de realização de reformas estruturais. Manifesta-se pela intervenção pública em patrocinar os investimentos produtivos de maior interesse nacional, em criar as infraestruturas consideradas essenciais e em potenciar as condições dos agentes económicos de modo a estimular o crescimento económico. Incorpora ainda a implementação de reformas estruturais, tanto orientadas ao setor público como ao setor privado, capazes de induzirem a inovação e o maior valor acrescentado dos bens e serviços produzidos (Catarino, 2012, p. 83).

Apesar da definição clássica das funções do Estado obter certa medida de consenso, estas apresentam-se na realidade como consequência de opções políticas suportadas por um conjunto de valores que influenciam a ação pública e o modo de agir das instituições públicas. Pelo que, ao longo do tempo, a importância relativa de tais funções no sistema

financeiro e o grau de intervenção pública tem oscilado conforme a preponderância das diferentes linhas de pensamento económico e político (Catarino, 2012, p. 80).

## **2.2 A relevância das políticas públicas**

Ao longo dos últimos anos registou-se um maior interesse pela área das políticas públicas, sobretudo após o pedido de ajuda financeira solicitado pelo Governo português à UE, resultado da adoção de um conjunto de opções de políticas públicas que mais recentemente culminaram no aumento da carga fiscal do lado da receita e em medidas restritivas do lado da despesa. Em consequência, a formulação, a execução e a avaliação das políticas públicas de cariz económico e social passaram a marcar a agenda de muitos países da zona euro.

Na perspetiva de Souza (2006, p. 24) o desenvolvimento inicial na área de políticas públicas foi marcado pelos contributos decisivos de quatro importantes personalidades. Harold Laswell, que em 1936 introduziu a expressão análise de política pública como forma de conciliar conhecimento científico/académico com a produção empírica dos governos e também como forma de estabelecer o diálogo entre cientistas sociais, grupos de interesse e governo. Herbert Simon, que em 1957 apresentou o conceito da racionalidade limitada dos decisores públicos, embora tal limitação pudesse ser minorada através da maximização do conhecimento racional, nomeadamente com o desenvolvimento de regras e incentivos que ajudem a moldar os comportamentos e os conduzam aos resultados esperados. Charles Lindblom, que em 1959 questionou a ênfase no racionalismo dos seus antecessores e propôs a incorporação de outras variáveis na formulação e análise de políticas públicas, como as relações de poder, o papel das eleições, dos partidos e dos grupos de interesse. David Easton, que em 1965 apresentou a definição de política pública como um sistema, no qual o ambiente criado pelos partidos, pela comunicação social e pelos grupos de interesse influenciam a formulação das políticas públicas e consequentemente os resultados e os efeitos pretendidos por estas.

No entanto o conceito de políticas públicas não é um tema consensual, coexistindo definições antagónicas resultantes das diversas matrizes ideológicas e realidades espaço-

temporais (Bilhim, 2013). Neste contexto Souza (2006) prefere o conceito de Laswell, em que “decisões e análises sobre política pública implicam responder às seguintes questões: quem ganha o quê, por quê e que diferença faz” (p. 24). Podem também definir-se por tudo o que sendo da iniciativa do Governo, este decide ou não fazer, e cuja interpretação e implementação é efetuada por entidades públicas e privadas (Dye, 1981 citado por Bilhim, 2013).

O rápido desenvolvimento das sociedades modernas criou um conjunto de novos e complexos problemas que exigiram respostas por parte dos decisores políticos. O Estado transformou-se por esta via num dos principais instrumentos de resolução dos problemas sociais e económicos dos cidadãos, sucedendo-se os modelos de Gestão Pública. No entender de Araújo (2007, p. 9) a forma como estes modelos de gestão foram implementados por cada governo, nomeadamente a organização dos recursos e a sua transformação em serviços públicos, contribuiu decisivamente para influenciar os resultados das políticas públicas.

Os modelos de Gestão Pública são influenciados pelas alterações ocorridas no modelo de Estado, a que por sua vez corresponde um modelo de Administração Pública. E no que se refere aos modelos de Estado Araújo (2007, p. 1) reconheceu três importantes modelos.

- O primeiro, que acompanhou o desenvolvimento do Estado Liberal e defendia um Estado minimilista submetido à racionalidade burocrática e à lógica do mercado a que correspondia um modelo de Administração Pública neutral;
- O segundo modelo, que nasceu com o desenvolvimento do Estado de bem-estar social, onde as funções crescentes do Estado o obrigavam a uma maior intervenção, nomeadamente ao nível da regulamentação política, económica e social. Tinha associado o modelo de Administração Profissional, caracterizado pela orientação para as técnicas de gestão, pelo foco na profissionalização dos gestores que deviam deter maior autonomia e flexibilidade e pela desagregação de unidades do setor público;
- O último modelo de Estado surgiu com a recente preponderância dos ideais neoliberais e o crescente aumento da dimensão dos problemas financeiros dos

Estados a que corresponde uma Administração Pública gestonária, imbuída do espírito do racionalismo da teoria económica. Nesta prevalece a racionalidade económica na análise dos problemas e na identificação das soluções, bem como a preocupação com os princípios da eficácia, eficiência e economia na utilização dos recursos.

Silvestre (2010, p. 70) identificou ainda um quarto modelo de Administração Pública que procurou ser alternativa ao modelo de cariz social e ao modelo dominado pelo mercado. Tem associado um modelo de Governação caracterizado por uma nova gestão política do Estado com o setor privado e social. Nele os intervenientes públicos procuram um maior envolvimento e responsabilização dos cidadãos, exigindo-lhes uma maior e mais activa participação na elaboração da agenda política, bem como o fortalecimento de ações de coordenação e de cooperação, e até de transferência de serviços, com as empresas e as entidades sem fins lucrativos.

A corrente de ideias que suportam os dois últimos modelos de Estado demonstram a influência recebida pela Nova Gestão Pública, que esteve na origem das doutrinas que dominaram a agenda da reforma administrativa em muitos dos países da OCDE a partir de 1970. Hood (1991, p. 4) apresentou os sete elementos base desta doutrina:

1. Entrada de gestores profissionais no setor público, com o intuito de profissionalizar a gestão;
2. Definição de medidas e padrões de desempenho, para melhor assunção de responsabilidades;
3. Maior orientação para o controlo dos resultados, com a alocação de recursos e prémios associados aos resultados e não nos processos;
4. Desagregação de unidades do setor público, criando unidades mais fáceis de gerir;
5. Foco na competição no setor público, nomeadamente ao nível da contratação para conseguir menores custos;
6. Ênfase nos estilos e práticas de gestão, com uma gestão mais flexível;
7. Introdução de disciplina e parcimónia na utilização dos recursos, diminuindo custos na procura da melhoria da eficiência.



Estas e outras mudanças produziram efeitos no modelo gestor da administração pública e nos valores da governação e das políticas públicas. E é precisamente na área da Ciência da Administração, entendida no seu sentido mais restrito, definido por Bilhim (2000, p. 14) como sendo aquele que abarca apenas a área de estudo e ensino no âmbito da administração pública, que se encontra circunscrito o presente trabalho. Carvalho (2001) elucida ainda que a ciência da administração “trata da administração/gestão de recursos organizacionais, devendo adaptar-se às características e contextos das situações em questão” (p. 18).

Quanto ao conceito de administração pública, para Amaral (1996) este pode ser empregue em sentido orgânico, entendido como “o sistema de órgãos, serviços e agentes do Estado, bem como das demais pessoas colectivas públicas, que asseguram em nome da colectividade a satisfação regular e contínua das necessidades colectivas de segurança, cultura e bem-estar” (p. 36), ou em sentido material, compreendido como a actividade que os serviços públicos e os agentes administrativos desenvolvem “no interesse geral da colectividade, com vista à satisfação regular e contínua das necessidades colectivas de segurança, cultura e bem-estar, obtendo para o efeito os recursos mais adequados e utilizando as formas mais convenientes” (p. 39).

Este trabalho encontra-se ainda delimitado no âmbito da avaliação de políticas públicas, considerada a última fase do modelo do processo de política apresentado por Howlett e Ramesh (1995). Tal modelo apoia-se na ideia de melhoria do ciclo político, procurando desta forma dotar o processo decisório de maior efetividade. Através do conhecimento dos problemas que afetam a sociedade e do processo político na formação e execução das políticas pretende-se minimizar os riscos e ampliar a probabilidade de certezas na tomada de decisões políticas. O desenvolvimento do ciclo político proposto pelo autor decorre em cinco fases:

1. Montagem da agenda, em que a percepção da existência de problemas é o ponto de partida para a geração de uma política pública;
2. Formulação da política, em que se desenvolvem as soluções e alternativas para o problema;

3. Tomada de decisão, momento em que o decisor político procede à escolha de uma solução específica ou de uma combinação de soluções;
4. Implementação, em que se procuram executar os objetivos e as estratégias definidas, muitas vezes recorrendo à negociação e à procura de consensos;
5. Avaliação da política, em que procuram obter dados e informações para produzir um juízo sobre o mérito e o valor da solução ou da combinação de soluções tomadas.

Apresentamos então que a intervenção do Estado na economia e na sociedade, consubstanciada através de políticas públicas, alcança um consenso alargado na sociedade, variando apenas a sua medida quer se adote uma corrente de pensamento mais liberal ou mais keynesiano.

### **2.3 A decisão no setor público**

A atividade financeira do Estado está intimamente ligada à necessidade de satisfação das necessidades coletivas da sociedade, de tal forma que a concretização desse sentimento de carência é assumida pelo poder político. Segundo Conti (2014), a atividade financeira do Estado compreende “o conjunto das atividades relacionadas à arrecadação, gerência e dispêndio de recursos públicos” (p. 472). Numa realidade de escassez de recursos não é possível satisfazer todas as necessidades nem tão pouco no mesmo grau, pelo que é fundamental priorizar as ações e fazer opções sobre a melhor forma de empregar os dinheiros públicos. Esta restrição financeira implica que a despesa pública realizada por um Estado seja consequência de decisão política (Martins, 2013, p. 17).

Desta forma a escolha de uma alternativa por um ente público na realização de uma determinada política pública tem como pressuposto prévio o princípio fundamental da prossecução do interesse público pela Administração Pública<sup>1</sup>, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Este princípio constitucional, pode, e deve, ser escrutinado.

---

<sup>1</sup> Veja-se o n.º 1 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa.

A atividade da Administração Pública está de tal forma ligada à tomada de decisão que um dos princípios gerais do Código do Procedimento Administrativo é o princípio da decisão<sup>2</sup>, que assegura aos cidadãos o direito a obterem dos órgãos administrativos a pronúncia sobre todos os assuntos da sua competência. Apenas não existe o dever de decisão quando o órgão competente tenha já praticado idêntico acto administrativo há menos de dois anos.

Bilhim (2000) entendeu que “a tomada de decisão constitui parte integrante da gestão de qualquer tipo de organização, seja ela pública ou privada” (p. 164), e que pode ser definida como o momento da escolha de uma alternativa de entre as que se constituem como opção de modo a que o decisor atinga os objectivos previamente fixados. Assim, e de modo a garantir a prossecução do interesse público, há que introduzir o máximo de rigor e transparência no processo de tomada de decisão.

Também o INCONSAI<sup>3</sup> (1977, p. 4), no preâmbulo da Declaração de Lima, havia já considerado como pré-requisito essencial para uma gestão adequada das finanças públicas e tomada de decisões eficazes por parte das autoridades responsáveis o uso regular e eficiente dos recursos públicos.

No que respeita ao processo de decisão organizacional Harrison (1999) entendeu que este deve acontecer enquadrado por um processo dinâmico, formado por um conjunto de etapas interrelacionadas e orientadas por processos, constituído por seis funções:

1. fixação de objectivos organizacionais, para concretização do fim que se deseja atingir e que daí em diante vai guiar a atuação da organização;
2. busca de alternativas, que consiste na recolha ativa de informações sobre a envolvente interna e externa da organização;
3. comparação e avaliação das alternativas, efetuada através de meios formais ou informais, tendo por base as preferências do decisor e o maior ou menor grau de certeza na relação com o objectivo a atingir;

---

<sup>2</sup> Veja-se o artigo 9.º do Código do Procedimento Administrativo.

<sup>3</sup> Congresso Internacional de Instituições Superiores de Auditoria.

4. acto de escolha, o momento em que o decisor opta por uma determinada alternativa, de entre as demais;
5. implementação da escolha feita, resume-se à operacionalização da alternativa escolhida, transformando a eventual solução numa realidade;
6. avaliação e controlo da implementação, a fase de medição do resultado obtido e a sua comparação com os objetivos inicialmente fixados.

A atenção quanto ao desempenho dos governos tem vindo a alterar-se desde o final do século vinte, numa perspectiva focada essencialmente na administração profissional para o rigor da quantificação dos resultados dos organismos ou dos programas. De tal forma que Hood (2012, p. 585, 591) considerou a medição de tal desempenho como central à maioria dos textos relativos à Nova Gestão Pública. Notou ainda que a identificação dos factores que influenciam os efeitos da gestão pública por resultados é fundamental para melhorar a sua performance, tendo apresentado um estudo em que confirmou duas hipóteses que determinam a sua melhoria:

- A finalidade com que os resultados são utilizados pela gestão, podendo os mesmos assumir a forma de objetivos, para efeitos de definir e monitorizar o cumprimento de limiares mínimos, de ranking, uma lista ordenada segundo determinados critérios ou parâmetros para efeitos de comparação com os concorrentes, ou de conhecimento, que possibilitam a criação de um repositório de dados a ter em conta em intervenções futuras;
- A cultura existente ao nível operacional, capaz de por si tornar-se num factor indutor.

No entender de Catarino (2010) os problemas e desafios que as finanças públicas enfrentam estão a obrigar à realização de reformas estruturais no âmbito do setor público, nomeadamente com a adoção de um modelo de gestão dos serviços públicos orientado para a ideia de prestação de serviços, originando a adoção de novas práticas gestionárias com “maior proximidade e participação do cidadão na tomada de decisão” (p. 238). Quanto ao processo de tomada de decisão financeira o autor (2012, p. 90) considerou que

este é muitas vezes influenciado por aspetos de ordem política, atendendo às relações que se estabelecem com os órgãos do poder político e com os agentes económicos e sociais.

Embora seja difícil definir o que é uma boa decisão, para Pereira (2012, p. 64) é possível determinar quando uma decisão política poderá revestir-se de interesse público, na medida em que a probabilidade dessa decisão contribuir para o bem comum aumenta se for resultado de processos transparentes e imparciais de tomada de decisão, nomeadamente através da medição e discussão dos futuros impactos de todas as medidas alternativas de que resulta o acréscimo de escrutínio da deliberação pública. Todavia Silvestre (2010) argumentou que as decisões políticas e de interesse público variam com um conjunto significativo de factores, tais como “a cultura, os interesses dos indivíduos, com a época de decisão, com as pretensões dos grupos de interesses ou de pressões” (p. 49), entre outros.

Talvez por isso, hoje em dia, se assista a uma maior atenção relativamente ao processo de tomada de decisão do que à decisão em si mesma, entendendo-se que a decisão é um meio para atingir um fim, i.e., para atingir o objectivo que esteve na origem do processo de tomada de decisão, e não um fim em si mesma (Bilhim, 2000, p 164). Tal raciocínio poder-se-á aplicar à despesa fiscal que, materializada através da decisão de conceder benefícios fiscais, deve surgir como um meio para atingir um fim, i. e. um determinado interesse público extrafiscal relevante.

### **3. As Finanças Públicas no contexto de crise económica e financeira**

#### **3.1 O que se entende por finanças públicas**

Catarino (2012) define finanças públicas como a “área do conhecimento científico que se refere à atividade económica dos entes públicos visando a efetação de recursos ou bens à satisfação das necessidades coletivas” (p. 49). Estas possuem um conjunto de características distintivas, como as receitas e as despesas serem determinadas pelos fins que o Estado prossegue, a obtenção do financiamento do Estado ser obtida

maioritariamente por recurso aos seus poderes de autoridade e o propósito da ação do Estado ser o da satisfação das necessidades coletivas (Sousa, 1992, p. 24).

### **3.2 A política orçamental: um instrumento basilar**

A política orçamental é um instrumento da política económica que utiliza as receitas e as despesas do setor público como instrumentos da sua ação (Pereira, 2009, p. 364). A conjuntura de crise económica e financeira que Portugal atravessa e a necessidade de intervenção do Estado na tomada de medidas e adoção de políticas públicas que impulsionem o sistema financeiro e dinamizem a economia do país fez sobressair a relevância da política orçamental. Na sua área de intervenção estão incluídas a resposta dada pelos estabilizadores automáticos, sustentados nos sistemas de tributação e na despesa pública, e o recurso a medidas discricionárias, através da adoção de políticas expansionistas ou de consolidação orçamental (Banco de Portugal, 2009, p. 65).

O principal objetivo da política orçamental (Afonso, Arcanjo, Pereira & Santos, 2012) é o de “influenciar o nível de atividade económica e a forma de distribuição da riqueza pelos agentes económicos, em particular os consumidores” (p. 467), para o que contribuem os instrumentos de política orçamental, como a receita pública, particularmente os impostos, e a despesa pública, como as despesas sociais e as transferências para outros agentes económicos.

Ferreira (2011, p. 38) entendeu que a receita fiscal manteria um papel central na política orçamental, nomeadamente por se colocarem oportunidades relativamente à redução estrutural de benefícios fiscais, em que se incluíam a eliminação de isenções e a diminuição dos montantes aceites como deduções, que permitiriam a possibilidade de redução e eliminação de regimes especiais e excecionais que vigoram sem justificação económica e social.

### 3.2.1 A política fiscal e o sistema fiscal

Pereira (2009, p. 365) percecionou a política fiscal como a utilização adequada dos vários impostos e das suas caraterísticas com o intuito de alcançar os objetivos económico-sociais fixados. Por sistema fiscal entendeu “o conjunto de impostos existentes num certo espaço, reportando-se, sobretudo, ao domínio normativo, ou seja à legislação fiscal existente” (p. 61), possuindo como caraterísticas a articulação ordenada, global e coerente do conjunto de impostos em face dos objetivos estabelecidos e a sua interação com o meio envolvente, a que Albano (2003) acrescentou “todo o universo de elementos”<sup>4</sup> (p. 366) necessários à realização do fenómeno tributário, e que como objetivo prossegue a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza<sup>5</sup>. Quanto ao imposto, o principal instrumento de política fiscal, pode prosseguir finalidades fiscais aquando da arrecadação para financiamento da despesa pública e finalidades extrafiscais quando é um instrumento financeiro que visa uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza ou outros fins socialmente relevantes (Sousa, 1992, p. 177).

Dos princípios fundamentais do sistema fiscal enunciados por Catarino (2012, p. 430-452) é ao princípio da igualdade fiscal (que contempla as ideias de universalidade e de generalidade em que todos os residentes num determinado país estão sujeitos ao pagamento de impostos segundo critérios gerais) que os benefícios fiscais se vão constituir como exceção.

A articulação do sistema fiscal é uma matéria bastante complexa, de tal modo que, para Ferreira (2011) “a ausência de uma política fiscal concreta, declarada e consensual” (p. 38) e ainda a falta de consenso a nível político no que se refere “às finalidades e aos objetivos da(s) política(s) fiscal(ais) portuguesa(s)” (p. 38) tornaram o sistema fiscal cativo relativamente à opacidade de uma múltipla e desordenada criação de regimes especiais e de exceção, que tornaram muito difícil a sua previsibilidade, interpretação e

---

<sup>4</sup> Aqui se incluem os âmbitos técnico, administrativo e jurídico.

<sup>5</sup> Veja-se o artigo n.º 103.º da Constituição da República Portuguesa.

aplicação não concorrendo de forma ágil para o alcançar de um sentido de justiça mínimo.

Tal ideia foi secundada pela União Europeia [UE] (2012a, p. 28) e pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico [OCDE] (2013b, p. 43; 2014, p. 38) que caracterizaram o sistema fiscal português pela utilização extensiva de disposições especiais e por uma elevada despesa fiscal decorrente da ampla utilização de incentivos e benefícios fiscais que estreitam a base fiscal e originam taxas de imposto mais elevadas, e contribuem para a diminuição da receita, para o incremento de custos administrativos e de conformidade, para distorções ao nível do investimento e da produtividade e prejudicam a perceção de justiça do sistema fiscal.

### **3.2.2 O Orçamento do Estado**

Franco (2008) definiu o orçamento como “uma previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrir, incorporando a autorização concedida à Administração Financeira para cobrar receitas e realizar despesas e limitando os poderes financeiros da Administração em cada ano” (p. 336).

A definição de orçamento encerra em si elementos que permitem identificar as funções que lhe estão subjacentes, e que para Catarino (2012, p. 247- 249) são as seguintes:

- Função económica, por tratar-se da previsão do plano financeiro do Estado onde estão previstas todas as receitas e despesas a utilizar de forma racional e eficiente no decurso da sua gestão orçamental, e ainda por permitir a definição e execução das políticas financeiras e traçar os grandes objetivos da política económica;
- Função jurídica, por constituir um articulado de normas jurídicas, de natureza geral e coerciva, que permite a concretização dos fins inscritos na Lei do Orçamento, e desta forma impõe um limite jurídico à ação do Governo e da administração pública, concedendo-lhe eficácia jurídica;



- Função política, pela sua aprovação consistir numa autorização política concedida pela Assembleia da República ao Governo por forma a que este possa executar o orçamento, nomeadamente cobrar as receitas e realizar a despesa pública.

A composição do OE origina um saldo que pode ser analisado por várias óticas<sup>6</sup>:

- Saldo orçamental global, a diferença entre as receitas e as despesas cujo significado traduz a capacidade (excedente) ou a necessidade (défice) líquida de financiamento do setor público;
- Saldo orçamental primário, obtido subtraindo ao saldo orçamental as despesas com o pagamento dos juros da dívida pública (serviço da dívida);
- Saldo orçamental estrutural, que em relação ao saldo orçamental apresenta-se corrigido dos efeitos cíclicos e líquido de medidas extraordinárias e temporárias.

### **3.2.3 A consolidação orçamental**

A crise económica e financeira de 2008-2009 esteve na origem da necessidade de consolidação orçamental em muitos países europeus e trouxe a debate algumas das opções sensíveis neste âmbito: redução da despesa pública, incremento da receita e duração do período de ajustamento orçamental (Afonso & Jalles, 2012, p. 1503).

Por consolidação orçamental a OCDE (2011, p. 172) entendeu o conjunto de políticas concretas para reduzir os défices orçamentais e a acumulação da dívida, mesuradas em percentagem do PIB nominal. Considerou ainda que a dimensão adequada de consolidação orçamental em cada país depende de um conjunto de factores, incluindo a força da sua economia, a evolução da dívida pública e dos juros, a facilidade de financiamento da dívida e as decisões políticas em matéria de impostos e despesa.

Já Molnar (2013, p. 124) definiu um episódio de consolidação orçamental como um período de ajustamento fiscal, cuja duração é determinada pela imposição de metas de

---

<sup>6</sup> Vejam-se os artigos n.º 9 e n.º 12.º-C da Lei de Enquadramento Orçamental (sétima alteração).

melhoria relativamente ao saldo primário ajustado do ciclo, condicionando o sucesso do processo de consolidação com a estabilização da dívida no decurso dos três anos seguintes. Circunscreveu ainda os principais atributos utilizados para caraterizar um episódio de consolidação:

- Duração, que mede o tempo em anos que medeia entre o início e o fim do episódio;
- Dimensão, representa a melhoria acumulada do saldo primário ajustado do ciclo durante o episódio;
- Intensidade, a redução média anual do saldo primário ajustado do ciclo, que pode ser obtida através da divisão da dimensão pela duração;
- Sucesso, quando alcançada a estabilização da dívida nos três anos seguintes ao fim do episódio.

Desta forma as principais razões que levaram os países a adotar medidas discricionárias de contração fiscal foram a intenção de redução do défice orçamental por motivos de sustentabilidade financeira e o propósito de restringir a procura interna motivado por flutuações cíclicas da economia (Devries, Guajardo, Leigh & Pescatori, 2011, p. 4).

### **3.2.4 A receita pública: conceito e classificação**

Franco (2008) definiu receita pública como “qualquer recurso obtido durante um dado período financeiro mediante o qual o sujeito público pode satisfazer as despesas públicas que estão a seu cargo” (p. 336). A receita pública permite ao Estado desenvolver a sua actividade de forma a produzir ou contratar bens públicos que sustentem as necessidades das populações de forma à obtenção do seu bem-estar coletivo, o que levou Catarino (2012) a afirmar que “sem receita não há Estado” (p. 398). Do ponto de vista jurídico a receita pública tem natureza positiva e corresponde a uma entrada de somas monetárias a serem efetuadas de forma definitiva a favor de entes públicos (Martins, 2004, p. 90-91).

As receitas são previstas em sede de orçamento de acordo com o princípio da não compensação<sup>7</sup>, i. e. pela importância integral em que foram avaliadas, sem dedução alguma para encargos de cobrança ou de qualquer outra natureza. A exceção são as receitas fiscais que são previstas depois de abatidas as estimativas das receitas cessantes resultantes de benefícios fiscais.

Desta forma a receita fiscal constante do orçamento corresponde simplesmente ao seu valor líquido ou coleta líquida, não permitindo conhecer as parcelas da operação que lhe deram origem – a receita fiscal bruta ou coleta potencial, que corresponderia ao montante de receita arrecadada através da tributação-regra mais os desagravamentos estruturais a que acresceria a despesa fiscal decorrente da atribuição de benefícios fiscais (Ministério das Finanças, 2005, p. 96).

Relativamente à receita há ainda que considerar o conceito de nível de fiscalidade, um indicador que relaciona o total da receita fiscal com uma medida de capacidade económica, normalmente o Produto Interno Bruto (PIB), e que evidencia o nível de tributação incidente sobre o rendimento de um país (Catarino, 2014b, p. 63).

É fundamental que um Estado consiga obter as receitas consideradas imprescindíveis para fazer face às despesas essenciais, numa procura de equilíbrio em que a tentativa de prossecução da maximização da tributação pode não corresponder à previsão de receita cobrada. A este propósito Heijman e Ophen (2005, p. 721) explicam que a curva de Laffer resulta do total da receita aumentar com a taxa de tributação nos seus níveis mais baixos e diminuir quando atinge os seus níveis mais elevados, sendo que a razão desta diminuição reside na redução da atividade económica (pressuposto válido apenas se considerada a economia registada). Na sequência da aplicação do seu modelo de tributação ótima referem ainda que Laffer e outros autores identificaram que a manutenção de uma tributação elevada conduz a uma significativa diferença entre os salários bruto e líquido e origina uma redução na produção e no rendimento de que resulta uma diminuição da receita fiscal.

---

<sup>7</sup> Veja-se o artigo n.º 6 da Lei de Enquadramento Orçamental (7.ª alteração).

As receitas públicas previstas podem assumir a natureza de receitas patrimoniais, creditícias e tributárias. As receitas patrimoniais são as que derivam do património, nomeadamente da gestão dos bens de que o Estado é titular bem como daqueles dos quais tem fruição para satisfação das necessidades coletivas, podendo assumir a forma de rendas, juros, vendas de imóveis, entre outras. As receitas creditícias são aquelas que se obtém através do recurso ao crédito. Já as receitas tributárias, as que resultam do exercício do poder de autoridade do Estado e que tem como características principais serem obrigatórias e destinarem-se essencialmente ao financiamento das necessidades públicas, podendo tomar a forma de impostos, taxas e contribuições financeiras a favor de entidades públicas (Catarino, 2012, p. 398).

As receitas devem ser suficientemente especificadas de acordo com uma classificação de natureza económica que as desagregam em receitas correntes e de capital, em que as primeiras, ao contrário das segundas, não alteram a situação ativa ou passiva do património duradouro do Estado (Martins, 2012, p. 37). O nível mais baixo de desagregação é efetuado ao nível do artigo, do subartigo e da rubrica.

Podem ainda ser classificadas em ordinárias, as receitas que por natureza se repetem em todos os anos orçamentais, e extraordinárias, as que face à sua especificidade não se voltam a repetir. Quanto ao seu grau de efetividade, distinguem-se receitas efetivas de receitas não efetivas que, ao contrário das primeiras não aumentam o património monetário do Estado em virtude de terem que ser reembolsadas, e quanto à coercividade, distinguem-se as receitas em função da natureza e do carácter obrigatório ou facultativo que o seu pagamento reveste (Afonso et al., 2012, p. 216).

### **3.2.5 A despesa pública: conceito e classificação**

Catarino (2012) definiu despesa pública como “o gasto ou emprego de dinheiro ou outros recursos pelos entes públicos na aquisição de bens ou serviços para a satisfação das necessidades públicas” (p. 381).

A existência de um sistema de classificação da despesa pública é um aspeto básico para a gestão financeira pública com influência direta na transparência e coerência dos dados orçamentais (Howard, 1995, p. 443), pelo que ao nível orçamental a despesa pública deve ser classificada por vários critérios que devem coexistir em simultâneo, cada um deles fornecendo informação específica que responda a diferentes necessidades e objetivos de análise (Afonso et al., 2012, p. 426). Nos termos da lei de enquadramento orçamental<sup>8</sup> a despesa é fixada de acordo com uma classificação orgânica, económica e funcional, sendo ainda estruturada por programas.

A classificação orgânica tem como vantagem a identificação do organismo responsável pela execução de cada conjunto de despesas, permitindo avaliar a sua contribuição para o cumprimento dos objetivos e políticas do Governo. Neste sentido deve ser estruturada por códigos que identifiquem os ministérios e secretarias de Estado, bem como os capítulos, divisões e subdivisões orçamentais. Já a classificação económica permite uma visão da despesa por grandes agregados de que resulta uma primeira desagregação entre despesas correntes e despesas de capital (Afonso et al., 2012, p. 426). É ainda apresentada em três níveis, agrupamento, subagrupamento e rubrica, e classificada em despesa de funcionamento e de investimento, em que a primeira corresponde ao pagamento dos encargos de funcionamento da estrutura administrativa pública, e a segunda concorre para a produção ou aquisição de bens duradouros, i. e. contribui para a formação bruta de capital fixo do Estado (Catarino, 2011, p. 216).

A classificação funcional permite discriminar a despesa pelas funções que o Estado prossegue (Catarino, 2012, p. 395), i. e. conhecer os recursos financeiros que o governo afeta a cada domínio da sua intervenção. Esta afetação não é realizada por organização político-administrativa, pelo que não existe uma correspondência biunívoca entre subfunção e ministério, o que permite avaliar a tradução financeira das prioridades políticas bem como o seu grau de cumprimento (Afonso et al., 2012, p. 426).

---

<sup>8</sup> Veja-se o art.º 8 da Lei de Enquadramento Orçamental (republicada pela sétima alteração – Lei n.º 37/2013, de 14 de junho).

Apresenta ainda algumas vantagens comparativas, de tal modo que Howard (1995, p. 443) a considerou a unidade de análise mais comum na literatura académica, enquanto que para Galbraith (2000, p. 18) permitia a identificação da despesa de acordo com o seu propósito e possibilitava a relevação de tendências que permitiam a comparação internacional, independentemente das alterações ocorridas ao nível dos programas ou dos organismos a que as mesmas estavam subordinadas.

A classificação funcional é especialmente útil na análise da alocação dos recursos entre setores de atividade e a sua estabilidade é determinante na produção de dados que suportem a pesquisa histórica e a análise da despesa do Estado. A classificação orçamental das funções do governo (COFOG), apresentada em março de 1999 pelas Nações Unidas, é o referencial internacional mais utilizado (Bouley, Hélys & Jacobs, 2009, p. 3-4).

Quanto à classificação doutrinal da despesa pública esta pode integrar a tipologia seguinte (Catarino, 2012, p. 394):

- Despesa efetiva, a que altera definitivamente o património financeiro líquido do Estado resultando numa saída de tesouraria ou numa diminuição financeira de liquidez, e despesa não efetiva, quando tal alteração é apenas temporária;
- Despesa anual, a que é produzida dentro do ano económico, e plurianual, a que compreende diversos exercícios económicos;
- Despesa ordinária, a que se repete em vários períodos económicos, e extraordinária, a que face à sua especificidade não se volta a repetir;
- Despesa corrente, a que se renova em todos os períodos financeiros e se traduz em operações de consumo, e de capital, que tem por base uma duração mais prolongada capaz de originar a formação de poupança e de investimento.

A execução do orçamento de despesa implica a prática de atos e operações materiais de administração financeira que podem ser relativos à execução material e à execução financeira. A primeira que diz respeito aos atos necessários à realização da despesa enquanto a segunda compreende o conjunto de atos de contabilização, de liquidação, de

processamento, de pagamento, entre outros, efetuados pelos serviços da administração financeira (Catarino, 2012, p. 330-332).

As operações de execução do orçamento de despesa devem ser realizadas e autorizadas pelo órgão competente e regem-se pelos princípios<sup>9</sup> de execução por duodécimos, autorização da despesa, de autorização de pagamento e de pagamento, constituindo as dotações constantes do orçamento das despesas o limite máximo a utilizar. A realização de despesa está ainda sujeita a determinados requisitos gerais<sup>10</sup> que estipulam a necessidade da sua autorização estar suportada no respeito pela conformidade legal, o que equivale a dizer que o facto gerador da obrigação de despesa deve considerar as normas legais aplicáveis, pela regularidade financeira, entendida como a obrigatoriedade de inscrição orçamental, cabimento e adequada classificação da despesa, e ainda pela verificação, principalmente quando está em causa um elevado dispêndio de dinheiros públicos e a sua continuidade no tempo, dos critérios de economia, eficiência e eficácia, i.e., a prossecução do máximo rendimento com o mínimo de recursos, visando a utilidade e prioridade da despesa e o acréscimo de produtividade subjacente. Também a realização de qualquer despesa à qual esteja consignada determinada receita fica condicionada à cobrança desta receita em igual montante.

### **3.3. A Despesa Fiscal**

#### **3.3.1 O conceito de despesa fiscal e a sua evolução**

O termo despesa fiscal foi atribuído ao assistente do Secretário do Tesouro dos EUA Stanley Surrey quando em 1967 instruiu a sua equipa a compilar uma lista de incentivos ou subsídios fiscais e concessões relativamente ao imposto sobre o rendimento que tivessem a natureza de programas de despesa, tendo desde essa altura assistido-se a uma evolução do conceito. Tal comportamento originou a publicação do primeiro relatório orçamental de despesa fiscal elaborado pelo

---

<sup>9</sup> Veja-se o artigo 42.º da Lei de Enquadramento Orçamental (republicada pela sétima alteração – Lei n.º 37/2013, de 14 de junho).

<sup>10</sup> Veja-se o artigo n.º 22.º do Regime da Administração Financeira do Estado (Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho).

departamento do tesouro americano em 1968, que continha uma lista das disposições fiscais do código interno de receita classificadas como derrogações preferenciais relativamente a uma base fiscal mais abrangente do imposto sobre o rendimento. Em 1972, o Joint Committee on Taxation (JCT), uma comissão não partidária do Congresso dos Estados Unidos que apoia os membros dos partidos com assento nas duas casas do Congresso sobre legislação fiscal, principiou também a estimar a despesa fiscal. Seguiu-se o acto orçamental do Congresso norte-americano em 1974<sup>11</sup>, que veio consagrar a obrigatoriedade de integração da despesa fiscal como parte do orçamento anual tanto do Congresso como da Administração norte-americana<sup>12</sup>. Refletindo a evolução do conceito e da apresentação da despesa fiscal a administração introduziu com o orçamento do ano fiscal de 1983 um nova base fiscal com referência à norma legal com o intuito de obter a sua classificação e estimativa, o que resultou no estreitar da base da definição da despesa fiscal. Esta inovação teve como objetivo providenciar estimativas sobre a despesa fiscal que resultassem mais aproximadas das estimativas obtidas para os programas de despesa direta. (Altshuler & Dietz, 2011, p. 459-462).

No que respeita ao conceito de despesa fiscal, a definição prevista no acto orçamental de 1974 considerou como tal as receitas cessantes atribuíveis a provisões das leis Federais que admitem uma especial exclusão, isenção ou dedução ao rendimento bruto ou que concedem um crédito especial, uma taxa preferencial de imposto ou diferimento de responsabilidades (Sunley, 2004, p. 156).

Esta foi depois tratada por McDaniel e Surrey (1985, p. 3) que a decompuseram em dois elementos da estrutura do imposto sobre o rendimento. O primeiro elemento continha as disposições estruturais necessárias à implementação das normas base do imposto sobre o rendimento, tais como a determinação do rendimento líquido, a especificação das regras contabilísticas, as normas de incidência, a estrutura de taxas e os níveis de isenções. O segundo elemento abrangeu as disposições derogatórias preferenciais ou vantagens

---

<sup>11</sup> Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974.

<sup>12</sup> Comparação do orçamento de despesa fiscal preparado pelo Tesouro e por uma comissão do Congresso - Anexo 1.



particulares, conhecidas por incentivos ou ajudas fiscais, consideradas desvios à estrutura base do imposto a favor de determinadas empresas, atividades ou grupos de pessoas, e que podiam tomar a forma de isenções, deduções, taxas reduzidas, diferimento de tributação ou crédito de imposto. Para os autores qualquer destas formas desviantes à norma fiscal representam gastos do governo efetuados a favor de grupos específicos através do sistema fiscal em detrimento de apoio governamental concedido através de subsídios, empréstimos ou despesa direta.

Por sua vez a OCDE (1996, p. 9-10) retratou a despesa fiscal como um exercício de classificação entre as disposições das leis tributárias que fazem parte do regime de tributação-regra e aquelas que dele se afastam. Neste sentido o regime de tributação-regra continha a estrutura de taxas, as convenções contabilísticas, a dedutibilidade de pagamentos obrigatórios, as disposições que facilitam a administração e as disposições relacionadas com obrigações fiscais internacionais.

Apresentou ainda o conceito de despesa fiscal existente em alguns países da OCDE, nomeadamente em França, que compreendia toda a disposição legislativa ou regulamentar de que resultasse para o Estado uma perda de receita e para o contribuinte uma diminuição da carga fiscal em relação à que resultaria da aplicação da tributação-regra, na Holanda, definida como o conjunto das despesas do governo na forma de uma perda ou adiamento de receita fiscal decorrente de uma disposição legal contrária ao sistema legal regra vigente, ou na Filândia em que abrangia as derrogações à estrutura de tributação-regra instituídas com fins de auxílio.

Mais tarde Kraan (2004, p. 130) definiu a despesa fiscal como uma transferência de recursos públicos conseguida através da redução das obrigações fiscais relativamente ao regime fiscal de referência, em lugar de uma despesa direta. Apresentou como desvantagem não permitir a respetiva comparação a nível internacional em virtude da dificuldade de convergência de opiniões relativamente à definição do regime fiscal de referência.

O estudo de Howard (1997, p. 4-7) referente ao estado social nos Estados Unidos revelou que a despesa fiscal foi um poderoso mas pouco conhecido instrumento de política social. A existência de uma despesa fiscal, utilizada recorrentemente como um instrumento que prosseguia importantes objetivos sociais, mas que era pouco visível a cidadãos, políticos e académicos originou que o autor a apelidasse de estado social sombra.

Esta realidade foi recorrente em muitos países da OCDE, cujos governos prosseguiram objetivos de política social através da adoção de medidas inerentes ao sistema fiscal, tais como a redução de taxas em parcelas específicas do rendimento ou direcionadas a um conjunto de contribuintes, e ainda a utilização de incentivos fiscais com propósitos sociais consubstanciados em reduções, isenções, deduções ou diferimentos de taxas com a mesma função e efeitos que os subsídios (despesa social) ou como forma de estimular a oferta de determinados benefícios a privados. De tal forma que as comparações internacionais através do rácio despesa pública/PIB, o indicador mais usado para medir a dimensão do setor público em contexto internacional e histórico, podiam ser afetadas se a despesa fiscal utilizada para fins sociais e económicos fosse considerada para todos os países da OCDE (Adema & Ladaique, 2009, p. 39, 45). No caso de Portugal, Bronchi (2003, p. 6) chamou a atenção para o facto de ser providenciada assistência com finalidade económica e social através da despesa fiscal, que, a ser tida em conta, contribuiria para elevar ainda mais o total da despesa pública.

O referido estudo de Howard (1997, p. 4-7) revelou ainda que para muitos especialistas em finanças públicas bem como para os principais organismos responsáveis pela política fiscal americana a despesa fiscal era considerada como conceptualmente equivalente à despesa direta, i. e. os seus efeitos eram equivalentes à operação simultânea de cobrança de uma receita e despesa direta de igual montante a um contribuinte beneficiário. Mostrou que a despesa fiscal foi ainda aceite como análoga aos programas de despesa, sendo que ambos podiam ser tratados como meios alternativos para a realização de objetivos políticos similares. Mas o autor também divulgou a existência de opositores a esta equivalência, cujo principal argumento para a equiparação do imposto não cobrado a uma despesa foi o seu enraizamento na noção de que todo o rendimento pertence ao governo e só a sua generosidade permitir o acesso ao rendimento produzido.

Alguns dos estudos referenciados mostraram também que as despesas fiscais beneficiavam desproporcionalmente os cidadãos mais ricos e as empresas mais poderosas e contribuíram para o aparecimento de políticas públicas perversas; pela sua ineficiência económica, pela complexidade que geravam no sistema fiscal, pelo seu crescimento incontrolado e pela aprovação informal e ausência de avaliação.

A despesa fiscal pode ser prosseguida através da tipologia apresentada pela OCDE (2010, p. 12):

- Dedução, o montante subtraído por forma a alcançar a base tributável;
- Isenção, o montante dispensado da obrigação do imposto;
- Taxa preferencial, a redução de taxa aplicada a um conjunto de contribuintes ou operações tributáveis;
- Diferimento de tributação, que resulta num adiamento do pagamento da tributação;
- Crédito fiscal, o montante a deduzir em face de uma obrigação fiscal.

Quanto à classificação da despesa fiscal, e de entre os vários critérios existentes (v.g funcional, geográfico, tipo de imposto, beneficiário, finalidade), de acordo com Soares (2006, p. 576) o mais comum é o da função orçamental por facilitar a comparabilidade entre a despesa fiscal e a despesa direta. A classificação funcional apresenta um conteúdo económico que é importante para a discussão política e é usada aquando da apresentação da estimativa da despesa fiscal numa das suas formas possíveis, o orçamento da despesa fiscal.

A evolução do conceito de despesa fiscal deixa perceber a importância que os decisores públicos lhe conferem, de tal modo que integra o sistema fiscal de todos os países desenvolvidos e é defendida como um instrumento de política fiscal, não se conhecendo quaisquer propostas concretas para o fim da utilização deste instrumento (OCDE, 2010, p. 14).

### 3.3.2 A definição da estrutura de tributação-regra

Mesmo com a existência de definições formais de despesa fiscal é difícil classificar uma disposição fiscal como integrante da estrutura de tributação-regra ou como sua exceção, e mesmo nos países que empregam uma definição formal de despesa fiscal consubstanciada numa exceção à tributação-regra é raro encontrar o uso do conceito formal da norma. A OCDE (1996, p. 10) identificou procedimentos muito variados para efetuar essa classificação, com a maioria dos países a não seguirem uma abordagem purista. Em países como o Canadá foi observado estritamente o conceito legal, pelo que só os elementos estruturais fundamentais do sistema fiscal integraram a estrutura de tributação-regra (i. e. muitas disposições fiscais foram tratadas como despesa fiscal). Noutros, como a Alemanha, foi adotada uma metodologia mais abrangente com recurso à identificação das disposições fiscais suscetíveis de integrarem o sistema fiscal de referência ou a serem consideradas despesa fiscal.

Para Mikesell (2002, p. 45-47) o processo de divisão da estrutura fiscal entre o sistema fiscal de referência normativa e uma estrutura normal com os respectivos desvios e preferências são a parte crucial do orçamento de despesa fiscal, de tal forma que este processo separa ainda a política de receitas da política de despesas. Na prática importa decidir que componentes da legislação tributária fazem parte do sistema fiscal de referência e que componentes representam as preferências desviantes a ser considerados e medidos. Assim, ao considerar-se a maioria do sistema fiscal como parte do regime de tributação-regra, a despesa fiscal daí resultante será reduzida. Ao contrário, com uma definição diminuta do regime de tributação-regra, muitas das disposições fiscais tornam-se preferenciais e a despesa fiscal torna-se mais relevante. O estudo que o autor desenvolveu sobre a documentação produzida e a atuação dos estados norte-americanos neste âmbito mostrou a existência de três modelos:

- O modelo normativo, que restringiu a estimativa da despesa fiscal às exceções e exclusões identificadas à norma fiscal vigente. Embora considerasse algumas disposições fiscais cujo efeito foi similar a um desagravamento fiscal estas não eram entendidas como exceções e integravam a estrutura do modelo de tributação-regra.

- O modelo conceptual, cuja identificação da estrutura do modelo de tributação-regra foi mais abrangente e teve em conta os desvios e as preferências que sustentavam a lógica da política fiscal prosseguida. Com uma malha menos apertada do que se cingisse apenas ao critério legalista, permitiu outros conceitos como referência (v. g. conceito de Haig-Simon para determinação do rendimento). No entanto este modelo necessitou à partida de uma definição clara dos fundamentos que estruturam a política fiscal seguida.
- O modelo da lista de receitas redutora, em que as despesas fiscais foram identificadas sem recurso à estrutura normativa ou a outra referência do sistema fiscal. Foram aqui consideradas todas as disposições fiscais que tiveram como efeito a redução de receita abaixo daquilo que seria ganho considerando a sua ausência com despesa fiscal. Não foram tidos em conta os objetivos de política fiscal nem foi analisada a pertinência de determinada disposição fiscal ser considerada na estrutura do modelo de tributação-regra, o que resultou que qualquer disposição fiscal que originasse uma redução de receita foi tratada como despesa fiscal. Implicitamente este modelo promoveu uma estrutura de tributação-regra que não integrou nenhuma disposição fiscal que atuasse no sentido de reduzir a receita.

Kraan (2004, p. 130-133) entendeu que a maior dificuldade na quantificação da despesa fiscal residiu na enunciação do regime de tributação-regra de base normativa, que ele definiu como a soma monetária de uma família sobre a qual o imposto deve ser aplicado, e de que podem ser exemplos o rendimento, o valor acrescentado, o lucro ou as vendas. Tanto assim que o entendimento do que deve ser a apropriada base normativa variou tanto entre sistemas fiscais nacionais como entre as interpretações de cidadãos e políticos relativamente ao próprio sistema fiscal nacional. Glenday e Swift (2006, p. 86) exemplificaram-no com a apresentação de diretrizes padronizadas<sup>13</sup> a que alguns países recorreram com o intuito de lhes servirem como guia na identificação do regime de tributação-regra e da despesa fiscal.

---

<sup>13</sup> Exemplo de diretrizes padronizadas utilizadas na identificação do regime de tributação-regra e da despesa fiscal - Anexo 2.

O autor propôs ainda para definir o regime de tributação-regra de base normativa a utilização do conceito de rendimento preconizado no modelo Haig-Simons, o qual assenta na teoria do acréscimo patrimonial, em que o rendimento é considerado como a diferença de riqueza de uma família medida entre dois pontos no tempo a que se soma o valor do consumo durante esse período. Contudo, mesmo esta forma de apuramento foi considerada por muitos como uma primeira aproximação à base sobre a qual o sistema fiscal deveria atuar. Daí os códigos fiscais necessitarem de disposições que permitissem colmatar essas diferenças, que, ao não serem consideradas exceções, passaram a integrar a tributação-regra de base normativa e originaram a criação de um regime fiscal mais abrangente. Por estas razões a definição de despesa fiscal que Kraan (2004, p. 130) apresentou afastou-se da base normativa e utilizou o critério mais neutro de adoção de um sistema fiscal de referência, caracterizado por não possuir significado normativo, ser único e mais abrangente e cujas disposições desviantes são consideradas despesa fiscal.

A definição do modelo de tributação-regra é por inerência um exercício subjetivo, uma vez que assume-se que algumas das partes integradas na norma legal são a regra enquanto outras são a exceção e, por isso, intencionalmente afastadas. Também os princípios de política fiscal prosseguidos podem influenciar a definição de algumas disposições fiscais que podem ou não integrar a estrutura base do imposto. É este o caso nos EUA das isenções pessoais, das deduções base e das taxas progressivas do imposto sobre o rendimento dos contribuintes individuais que, de acordo, com o JCT são consideradas como parte da estrutura base do imposto, ao contrário das taxas reduzidas aplicadas no âmbito do imposto sobre o rendimento das sociedades. Ou as taxas reduzidas sobre dividendos e ganhos de capital que a Administração norte-americana considera integrarem a estrutura base do imposto enquanto o JCT as trata como despesa fiscal. A distinção entre o que integra a estrutura base do imposto e o que é despesa fiscal pode revelar diferenças com significado no contexto da lei fiscal que, no entanto, podem não ser pertinentes num contexto económico. Daí, quer a classificação quer a estimativa da despesa fiscal revestirem-se de uma grande dose de subjetividade (Altshuler, 2011, p. 463-464). Também neste sentido se pronunciaram Surrey e McDaniel ao considerarem em 1985 que as disposições estruturais não eram consideradas despesa fiscal, dando como exemplo as isenções pessoais consideradas elementos estruturais pese

embora serem essencialmente subsídios baseados na dimensão do agregado familiar (Burman, 2012, p. 103).

A preferência fiscal é um conceito relativo que reflete uma carga tributária mais leve do que aquela que seria obtida por outro conjunto de regras fiscais, pelo que a identificação e a quantificação da despesa fiscal está dependente de como este conjunto de regras fiscais é definido. Neste quadro a importância da definição do regime de tributação-regra tem sido referida por muitos autores ao longo das últimas décadas, de tal forma que chega a ser assumida como um factor crítico, porquanto a despesa fiscal apenas pode ser entendida como um desvio àquele regime em razão da especificidade negativa do seu conceito, i. e. da receita que não é arrecadada (Carrol, 2011, p. 492).

### **3.3.3 Os métodos de estimativa da despesa fiscal**

De acordo com Kraan (2004, p. 136) a estimativa da despesa fiscal pode ser efetuada através de três métodos diferentes:

- Método da receita cessante, que apura o montante em que a receita fiscal é reduzida (aumentada) em consequência da introdução (abolição)<sup>14</sup> da despesa fiscal, no pressuposto de que a conduta comportamental dos contribuintes e a receita de outros impostos se mantêm inalterados. Por esta razão é considerado o método mais fácil para estimar a despesa fiscal;
- Método da receita potencial, que apura o montante em que a receita fiscal é reduzida (aumentada) em consequência da introdução (abolição)<sup>15</sup> da despesa fiscal, considerando para tal a alteração de conduta comportamental dos contribuintes e o efeito da receita de outros impostos. Isto porque, em geral, quando confrontados com a introdução de uma despesa fiscal, os contribuintes alteram o seu padrão de comportamento e existe em alguma medida uma situação de interação fiscal. Por esta razão este método é de difícil aplicação e muitos

---

<sup>14</sup> Este método não produz a mesma estimativa dependendo tratar-se da introdução ou abolição da despesa fiscal. Em geral com a introdução da despesa fiscal é produzida uma estimativa superior.

<sup>15</sup> Este método produz a mesma estimativa quer se trate da introdução ou abolição da despesa fiscal.

governos concluíram que o rigor obtido com esta forma de quantificação da despesa fiscal não compensa os esforços necessários à sua implementação;

- Método da despesa equivalente, que apura o montante de despesa direta necessário antes de impostos para obter o mesmo efeito sobre o rendimento dos contribuintes depois de impostos que seria alcançado através de despesa fiscal, não considerando qualquer alteração na conduta comportamental dos contribuintes e na receita de outros impostos.

Sunley (2004, p. 167) considerou que a relação de troca que se estabelece ao nível do OE é entre a redução de despesa fiscal e o aumento das taxas de imposto e não entre a utilização para os mesmos fins de despesa fiscal e de despesa direta. Neste sentido considerou mais adequada a utilização do método da receita cessante em detrimento do método da despesa equivalente.

Face às características assinaladas o método da receita cessante é o mais utilizado no cálculo da estimativa da despesa fiscal, que essencialmente consiste na simulação da situação fiscal dos contribuintes sob a estrutura fiscal base do imposto com e sem exceções fiscais e comparar a receita fiscal daí resultante (Altshuler & Dietz, 2011, p. 467).

O montante de despesa fiscal assim apurado reflete apenas a redução relativamente a uma determinada disposição fiscal, o que significa que não mensura a receita que seria obtida pela eliminação dessa mesma disposição, essencialmente porque essa estimativa não comporta qualquer resposta comportamental dos sujeitos passivos, que devia ser tida em conta, bem como também não considera as perdas de receita fiscal oriundas de outras fontes de receita (McDaniel e Surrey, 1985 citados por Burman, 2003, p. 614-615).

Por acordo estipulou-se que a quantificação da despesa fiscal resulta duma estimativa (Burman & Phaup, 2012, p. 100), o que desde logo é indício de pouca informação acerca do custo da despesa fiscal como um todo. Mesmo assim a comparação desses montantes ao longo do tempo pode ser um bom indicador de tendência, isto se a composição da despesa fiscal não se alterar demasiado (Burman, 2003, p 615). O método de cálculo para



a estimativa da despesa fiscal consiste na simulação da situação fiscal dos contribuintes atento o regime de tributação-regra com e sem exceções fiscais e comparar a receita fiscal daí resultante (Altshuler & Dietz, 2011, p. 467). No que diz respeito aos efeitos da despesa fiscal na receita estes são estimados através de modelos de microsimulação ou dados estatísticos fiscais. Os primeiros são utilizados quando a informação necessária não está toda disponível e consistem na utilização de algoritmos e dados relativos aos contribuintes. Estes modelos são bastante usados em situações de projeções a vários anos e também porque os dados fiscais disponíveis à data da quantificação da despesa fiscal são insuficientes (Brix, Swift, & Valenduc, 2004, p. 8).

### **3.3.4 A relação entre a despesa fiscal e a despesa direta**

A doutrina conhecida identifica há muito a estreita relação existente entre a despesa fiscal e a despesa direta, que se aproximam por causa da sua equivalência funcional e se afastam devido ao tratamento formal e contabilístico que cada uma merece<sup>16</sup>.

McDaniel e Surrey (1985, p. 3) demonstraram que a despesa fiscal e a despesa direta têm uma natureza sucedânea na medida em que apresentam traços que as aproximam definitivamente, nomeadamente por ambas recorrerem ao uso de fundos públicos, pelo mesmo nível de complexidade técnica, pela capacidade de influenciarem da mesma forma a esfera de tomada de decisão económica dos privados, pela igual incorporação de risco em perdas não planeadas e, finalmente, pela concorrência na mesma medida para o agravamento da carga fiscal dos contribuintes não abrangidos. Na sequência desta ideia Ferreira (1989, p. 32) defendeu que se as finalidades e as consequências económicas de ambas coincidem então também o regime e a forma de controlo deviam ser idênticos.

Gomes (1991) conferiu aos benefícios fiscais a natureza de “sucedâneos indiretos das despesas públicas diretas” (p. 97) por quantitativamente representarem uma despesa fiscal, i. e., traduzirem receitas fiscais não arrecadadas, e por configurarem ainda para o

---

<sup>16</sup> Resumo com elementos comparativos dos principais custos e benefícios da despesa fiscal e da despesa direta - Anexo 3.

beneficiário e para o credor tributário verdadeiras subvenções ou subsídios em dinheiro atribuídas em prol de objetivos económicos e sociais.

Mesmo quanto aos padrões do crescimento da despesa, quer para a despesa fiscal quer para a despesa direta, a observação empírica que Howard (1995, p. 443) efetuou permitiu concluir que ambas seguem padrões de crescimento económico. A despesa fiscal depende em larga medida da atividade económica: um forte crescimento origina normalmente maiores receitas, que por sua vez conduzem a mais isenções e consequentemente a maiores custos de despesa fiscal, mas também grande parte da despesa direta está indexada a alterações de natureza económica.

Sendo estas duas ferramentas consideradas funcionalmente equivalentes, importa perceber porque recorrem os decisores políticos à despesa fiscal em detrimento das alternativas potencialmente mais eficientes proporcionadas pela despesa direta.

E foi neste sentido que Burman e Phaup (2012, p. 95) desenvolveram um modelo de escolha pública que permitiu evidenciar como conclusão geral que na presença de ilusão fiscal, que sucede quando a despesa fiscal surge líquida de encargos aparentado ser gratuita, os eleitores ficam equivocados acerca do verdadeiro custo da despesa fiscal o que conduz a um maior nível de despesa (maior governo), maior défice, mais impostos e pior alocação dos recursos do que aquele que resultaria se os eleitores estivessem devidamente informados. Conseguiram assim demonstrar que a opção pela despesa fiscal em detrimento de um programa similar de despesa direta, origina que tanto os impostos como a despesa pareçam mais baixos resultando em evidentes vantagens políticas para os governantes que lideram estes processos.

A preocupação com os efeitos da despesa fiscal também existe ao nível do direito comunitário da concorrência, com os benefícios fiscais a serem considerados como auxílios de Estado com idêntica natureza aos auxílios financeiros diretos, sendo por

princípio proibidos e apenas admitidas as exceções previstas no Tratado de Roma<sup>17</sup> (Nabais, 2012, p. 431).

### **3.3.5 O controlo orçamental da despesa fiscal**

A ideia que perpassa na mente de qualquer político na hora de decidir acerca de políticas públicas é a de que mais facilmente se consegue obter autorização para a criação e realização de despesa fiscal do que para um programa de despesa direta, consequência da facilidade operacional apresentada, nomeadamente o facto de não existirem fluxos monetários reais ou qualquer libertação de créditos e ainda por se encontrar excluída do regime da contabilidade pública (Ministério das Finanças, 2005, p. 72).

Assim a necessidade de controlo orçamental da despesa fiscal sente-se precisamente pela tradicional falta de controlo a que esta tem sido votada e pelo raciocínio de base a que tem estado sujeita; de que os cidadãos, relativamente às transferências de recursos que efetuam para o Estado, têm o direito de conhecer como são aplicados e de controlar a sua aplicação, o que já não acontece no caso dos benefícios fiscais atribuídos porque não se refletindo estes em cobrança de imposto não há aplicação de receitas não havendo por isso nada para controlar (Soares, 2006, p. 568).

Dáí que o reporte da despesa fiscal foi utilizado em países desenvolvidos por motivos de transparência e eficiente alocação de recursos (Bixi et al, 2004, p. 6) e contribuiu ainda, segundo Soares (2006) para “analisar o impacto da intervenção sobre o sistema fiscal no seu todo, informando eventuais substituições de programas de despesa fiscal por programas de despesa direta e vice-versa, bem como processos de reforma fiscal” (p. 575).

A preocupação com a natureza e os efeitos da despesa fiscal manifestaram-se praticamente desde o início em que o seu conceito foi apresentado por Surrey com a intenção de chamar a atenção para a natureza dessas disposições e assim conseguir uma

---

<sup>17</sup> Tratado assinado em março de 1957 e que instituiu a Comunidade Económica Europeia (CEE) e a Comunidade Europeia da Energia Atómica (EURATOM) e que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1958.

reforma fiscal que reorientasse o sistema fiscal para a sua função primordial de cobrança de receitas (Burman, 2003, p. 613). Mas na prática tal processo não foi imediato, isto porque apesar do ato orçamental do congresso norte-americano de 1974 ter tornado o orçamento de despesa fiscal como uma componente do controlo do sistema fiscal federal, apenas 15 estados federais o publicaram em 1984 e 33 estados o fizeram em 2001 (Mikesell, 2002, p. 37).

Uma característica fundamental do OE deve ser a sua abrangência, o que significa que o orçamento deve englobar todos os recursos disponíveis e alocar as despesas relativamente às funções que o Estado prossegue. No sentido de tornar o processo orçamental mais completo e proporcionar a todas as despesas o mesmo nível de transparência e escrutínio os governos da OCDE tem recorrido à estimativa da despesa fiscal e à sua publicitação, incluindo-a, desde logo, no processo orçamental (Glenday & Swift, 2006, p. 85).

Pereira (2009) reconheceu, apesar das dúvidas de natureza metodológica, que a natureza substitutiva existente entre a despesa direta e a despesa fiscal as obrigam a possuir os mesmos mecanismos de contabilização e controlo. Tal foi a razão para a implementação em vários países de “orçamentos de despesas fiscais” (p. 383), que podem ser considerados o arranque para a integração das despesas fiscais no processo orçamental<sup>18</sup>.

No que diz respeito ao controlo da despesa fiscal não há nenhum modelo de relatório aceite internacionalmente, no entanto há alguns elementos que se julgam serem de apresentação indispensável, como sejam a descrição das normas legais, a base tributável, a estrutura de taxas, o período de tributação e a estimativa da despesa fiscal, que pode cobrir um período temporal de 7 anos (Bixi et al, 2004, p. 6). Relativamente à estimativa da despesa fiscal deverá incluir a importância de recursos que o Estado irá abdicar bem como os que irá auferir no futuro em resultado do aumento esperado da receita fiscal no futuro pela atribuição de benefícios fiscais no presente e ainda o objetivo, a lógica

---

<sup>18</sup> Nos Estados Unidos, por exemplo, todos os anos o Departamento do Tesouro norte-americano compila uma lista da despesa fiscal sobre o rendimento para incluir no orçamento da Administração assim como o JCT prepara uma lista similar para apresentar ao Congresso. O objetivo da elaboração da estimativa da despesa fiscal nestes moldes é submeter os programas de despesa concretizados através do código fiscal ao mesmo escrutínio e controlo que o Congresso exerce sobre a despesa direta (Burman, 2003, p. 614).

subjacente, as técnicas de aferição e fiscalização e o impacto distributivo das medidas de despesa fiscal aplicadas (Soares, 2006, p. 576).

Ainda no entender de Soares (2006), ao aceitar-se a equivalência funcional entre a despesa fiscal e um programa de despesa pública há que controlar com recurso às mesmas técnicas contabilísticas e à mesma categorização funcional tanto a receita fiscal cobrada como a receita fiscal perdida. Tal controlo é ainda mais premente enquanto a despesa pública sob a forma de transferências prevalecer sobre a despesa pública realizada diretamente através da aquisição de bens e serviços, o que implica o esbatimento das diferenças entre tributação e despesa pública em consequência da “enorme simetria que se observa entre a função distributiva da política fiscal e a função distributiva do sistema de transferências” (p. 569). E uma das consequências em considerar a despesa fiscal equivalente a despesa direta, i.e., a classificar benefícios fiscais como despesa pública, é atribuir aos governos mais um instrumento disponível para utilizar na redução do défice público.

A despesa fiscal representa muitas vezes o equivalente à maior fatia da despesa direta do Governo, pelo que, sem a inclusão da despesa fiscal no processo orçamental, os recursos disponíveis para a realização da despesa limitam-se à receita líquida (i. e. já reduzida pela receita cessante em resultado da atribuição de benefícios e incentivos) o que inviabiliza que se obtenha o mesmo grau de rigor e escrutínio do que o normalmente efetuado para a realização das despesas (Glenday & Swift, 2006, p. 1). Daí que o paradigma da atividade financeira assente no OE, i.e., a cobrança de receita pública para realização de despesa pública, seja afetado pela multiplicidade de regimes especiais e de exceção que proliferam no sistema fiscal e cujo controlo é deficiente.

Para Catarino (1999, p. 194) a função primordial do imposto, centrada na obtenção dos réditos necessários para fazer frente às despesas públicas e satisfação das necessidades coletivas, foi afetada com a concessão excessiva e desordenada de benefícios fiscais e consequente despesa fiscal, refletindo-se na não arrecadação de receita por parte do Estado, quando é precisamente “a receita que deve condicionar a despesa dos entes públicos e não o inverso” e “é nela que se afere a medida da despesa pública” (p. 421),

pelo que o tributo não pode ficar capturado pelos interesses do poder político que não tenham em conta as causas e os valores que o justificam.

Assim a reorientação para a receita ao nível do processo orçamental contribuí decisivamente para a manutenção do equilíbrio orçamental, não resultando este apenas da diminuição dos montantes da despesa pública direta mas também da redução dos valores afetos à renúncia de receitas (Ministério das Finanças, 2005, p. 73). E esta preocupação não é nova, tendo sido refletida na Lei do Orçamento para 1988, com a autorização<sup>19</sup> para o Governo rever, no sentido da sua redução ou eliminação, muitos dos benefícios fiscais vigentes àquela data. Tal iniciativa foi fundamentada com as dificuldades criadas pela propagação de legislação sobre benefícios fiscais e a sua extensão a diversas áreas ao nível das receitas públicas, sobretudo por economia da despesa fiscal quando o objetivo estratégico, também naquela altura, era a redução do défice público, bem como ao nível da justiça e do equilíbrio do sistema tributário, justificado pelo aumento da carga fiscal para todos os contribuintes não beneficiários de tais vantagens fiscais.

A importância do foco na receita pública, orientada para as diversas disposições fiscais que traduzem a despesa fiscal, é tal que, não as considerar no processo orçamental implica abdicar de uma parte importante dos gastos nacionais agregados (Ministério das Finanças, 2005, p. 73), podendo mesmo a sua falta de controlo ser factor determinante para que um país não consiga controlar na totalidade a sua política tributária nem a sua política orçamental (McDaniel e Surrey, 1985 citado por Gomes, 1991, p. 325).

### **3.3.6 A despesa fiscal e a necessidade de transparência fiscal**

A introdução intencional de factores de opacidade e de complexidade no processo orçamental contribuem para a transmissão de informação incompleta, o que origina no contribuinte um efeito de ilusão relativamente à aplicação e gestão dos recursos públicos. É o aumento da transparência e da responsabilização no processo de decisão financeira que torna mais difícil o desrespeito pelos acordos firmados, o que faz aumentar a

---

<sup>19</sup> Depois consubstanciada no Decreto-Lei n.º 485/88, de 30 de dezembro.

probabilidade de os intervenientes manterem o rumo traçado e garantirem com a sua ação a obtenção dos resultados planeados (Soares, 2006, p. 566).

Com o intuito de alcançar maiores níveis de rigor e transparência é aconselhável a autonomização da quantificação da receita cessante proveniente da atribuição de benefícios fiscais, e que originam despesa fiscal, da referente a desagravamentos estruturais, ainda que estes possam ser quantificados como forma de garantir rigor à política fiscal (Gomes, 1991, p. 16), pois o tratamento inadequado da despesa fiscal é um problema no que diz respeito à accountability e transparência da ação governativa (Glenday & Swift, 2006, p. 1). E concorre para o reforço desta ideia o facto de as despesas públicas diretas serem mais transparentes e mais fáceis de controlar do que as despesas fiscais porque estas, mesmo quando contabilizadas, são objeto de menor controlo. Razão para que a despesa fiscal, até pela sua natureza substitutiva das despesas diretas, deva ser contabilizada e objeto dos mesmos controlos que aquelas. (Pereira, 2009, p. 382, 385).

A integração da informação do custo estimado da despesa fiscal no orçamento faz parte das instruções da OCDE (2002, p. 12) sobre as melhores práticas na transparência orçamental que também incluem a discussão para determinadas áreas funcionais da melhor combinação entre a despesa fiscal e a despesa direta no âmbito das escolhas orçamentais. Também o Fundo Monetário Internacional [FMI] (2007, p. 64-65, 77, 79) preconizou como medida de transparência fiscal a apresentação da informação da despesa fiscal pelo governo fazer parte do orçamento, com a indicação do objetivo de política pública de cada disposição fiscal, sua duração e quantificação bem como a indicação dos seus beneficiários. Apesar da dificuldade em estimar o custo da despesa fiscal a apresentação de montantes com o maior rigor possível e a explicitação da base de cálculo são factores decisivos para incrementar a transparência. Neste âmbito são ainda de salientar as projeções de longo prazo que devem abranger a totalidade da atividade fiscal, onde se inclui a despesa fiscal, e que devem ser suportadas por pressupostos subjacentes realistas e uma múltipla e adequada análise de sensibilidade.

Glenday e Swift (2006, p. 85, 105) consideraram que a criação de um adequado modelo de despesa fiscal tem como consequência a promoção da transparência e da

responsabilidade fiscal, desde logo porque muitas vezes a despesa fiscal representa a maior fatia das despesas discricionárias de um governo. E um modelo apropriado é necessário porque sem a inclusão da despesa fiscal a relação de troca estabelecida para a alocação de recursos através das funções do Estado fica desde logo limitada à despesa financiada através da receita líquida, que, por sua vez, se encontra já deduzida da receita cessante em resultado de um conjunto de incentivos e preferências atribuídos aos contribuintes através de disposições inseridas no código fiscal. Pelo que, sem a inclusão da despesa fiscal no processo orçamental, estas não obtêm o mesmo nível de escrutínio que as despesas que são objeto de orçamentação. O atual tratamento da despesa fiscal aparece em quadros resumo do orçamento somente na medida em que evidencia o seu efeito líquido sobre o défice<sup>20</sup>, mas onde não se consegue quantificar a receita fiscal usada ou o seu efeito sobre a despesa direta. Esta ideia foi também desenvolvida por Jorrat, Lemgruber e Villela (2010, p. 13) que a consideraram uma prática violadora do princípio da não compensação do orçamento da receita.

Nesse sentido Burman e Phaup (2012, p. 115) consideraram que a despesa fiscal podia ser incluída no orçamento como equivalente a outras formas de despesa direta, para o que seriam necessárias algumas adaptações ao processo de reporte atual. A despesa fiscal seria adicionada ao orçamento de modo a manter a equivalência transacional relativamente à cobrança de imposto (receita) e ao reembolso do imposto aos beneficiários (despesa). Esta integração resultaria numa alteração na composição orçamental explicativa da dimensão e da natureza da despesa fiscal, reduzindo a sua atratividade em relação à despesa direta.

Uma vez que teoricamente é mais fácil criar despesa fiscal do que despesa direta, dado tratar-se duma forma com menos visibilidade e, desse modo, ser menos suscetível de gerar oposição política (Howard, 1995, p. 441), a clareza com que se define o sistema fiscal de referência e, consequentemente, as disposições fiscais consideradas como despesa fiscal, assumem particular importância pois a informação daí resultante permite identificar e medir o verdadeiro custo do governo para efeitos de avaliação fiscal,

---

<sup>20</sup> Como resultado da receita menos a despesa, a diferença obtida será a mesma quer se considere a despesa fiscal como uma diminuição à receita ou como um acréscimo à despesa.



transparência e prestação de contas, e é ainda frequentemente utilizada como contribuição para a definição da política orçamental (Mikesell, 2002, p. 49-50).

Resulta que as dificuldades inerentes à classificação, quantificação e apresentação da despesa fiscal dificultam ou mesmo impedem a sua comparabilidade internacional, o que contribui para a diminuição do grau de transparência e qualidade da informação. Este problema foi evidenciado pela OCDE (2010, p. 171) a propósito da elaboração de um relatório, em que o seu autor sentiu necessidade de reclassificar a despesa fiscal dos países objeto de estudo na tentativa de minimizar a não comparabilidade e obter um resultado que se aproximasse de um padrão comum.

## **4. O enquadramento teórico sobre benefícios fiscais e despesa fiscal em Portugal**

### **4.1 Os benefícios fiscais**

#### **4.1.1 O conceito de benefício fiscal**

Os benefícios fiscais têm consagração constitucional<sup>21</sup>, que prevê que a proposta de Orçamento seja acompanhada de relatórios sobre os “benefícios fiscais e a estimativa da receita cessante”. Também a Lei de Enquadramento Orçamental<sup>22</sup> lhes concede especial atenção, nomeadamente no que diz respeito ao reforço da transparência financeira, ao dispor que a proposta de lei do OE deve ser acompanhada “dos elementos informativos referentes aos benefícios tributários, estimativas das receitas cessantes e sua justificação económica e social”, bem como ainda requer a “identificação das medidas destinadas à cobertura da receita cessante que resulte da criação ou alargamento de quaisquer benefícios fiscais”. É nesta sede ainda prevista a especificação das receitas cessantes em virtude de benefícios fiscais de acordo com os códigos de classificação económica das receitas<sup>23</sup> e a elaboração do Mapa XXI correspondente às “Receitas tributárias cessantes

---

<sup>21</sup> Veja-se a alínea g) do n.º 3 do artigo n.º 106.º da Constituição da República Portuguesa.

<sup>22</sup> Veja-se o artigo 132.º e alíneas t) e v) do n.º 1 do artigo 37.º da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto).

<sup>23</sup> Veja-se o n.º 4 do artigo 8.º da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto).

dos serviços integrados, dos serviços e fundos autónomos e da segurança social”. A Lei Geral Tributária<sup>24</sup> faz depender a criação de benefícios fiscais da clara definição dos seus objetivos e da prévia quantificação da despesa fiscal, o que pode conceder maior eficácia à decisão na medida em que obriga o legislador a ponderar os reais motivos e as implicações financeiras da sua opção.

O conceito de benefício fiscal é consagrado expressamente no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) como “as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”<sup>25</sup>.

Tal normativo apresenta-se desde logo de difícil interpretação o que pode criar obstáculos à fixação dos limites do conceito e levar a diversos entendimentos consoante as necessidades das partes, mas que segundo Sousa (1999) “apurado que seja um conceito indeterminado (...) a sua interpretação e aplicação não são discricionárias e, por conseguinte, são jurisdicionalmente controláveis” (p. 111).

Também a complexidade do conceito radica na variedade terminológica empregada quando quer a doutrina quer a própria lei se querem referir a benefício fiscal, pelo que Gomes (1991) considerou-o um dos conceitos “mais confusos e polémicos” (p. 10) e tentando clarificá-lo relacionou-o indelevelmente “com o próprio sistema de tributação-regra cujo universo tributário pretende, excecionalmente, desagravar” (p. 10). O autor atribuiu-lhe ainda a natureza de “conceito operacional” (p. 34), pois reconheceu-lhe utilidade para efeitos de integração dos benefícios fiscais que não se encontram regulamentados no EBF, bem como para delimitar o universo da despesa fiscal a incluir no relatório do OE.

Importa salientar que a clareza e a adequação com que se definem conceitos relevantes contribuem para erguer uma primeira barreira em desfavor da utilização arbitrária da política fiscal. É este o entendimento de Mikesell (2002, p. 49) que apontou em concreto

---

<sup>24</sup> Veja-se o n.º 3 do artigo 14.º da Lei Geral Tributária.

<sup>25</sup> Veja-se o artigo 2.º do EBF.

a importância da definição do regime de tributação-regra para afirmar inequívoca e claramente os aspetos fundamentais da política fiscal e evitar a opacidade no aumento de impostos e na redistribuição dos custos governamentais.

De notar ainda que todo o enquadramento jurídico referenciado trata a perda de receita decorrente da atribuição de benefícios fiscais como receita cessante, assim como classifica o seu apuramento quantitativo como despesa fiscal. Pelo que subsiste desde logo a necessidade de “distinguir com rigor e uniformidade” (p. 318), o conceito de benefício fiscal para o distinguir do conceito de desagravamentos estruturais (Gomes, 1991) cuja quantificação de perda de receita, por não ser considerada despesa fiscal, deve ser autonomizada.

O benefício fiscal caracteriza-se por constituir uma “derrogação às regras gerais de tributação” (p. 1) – pelo que apresenta sempre uma natureza excecional em relação ao próprio sistema normal de tributação –, representar uma “vantagem para os contribuintes” (p. 1) e prosseguir um “objetivo social e económico relevante” (p. 1) – que lhe concede o valor superior capaz de infringir o princípio básico da igualdade de todos os contribuintes (Ministério das Finanças, 1998).

Para Gomes (1991, p. 324) os benefícios fiscais consistem numa derrogação à norma de tributação-regra, não se confundido com qualquer tipo de desagravamento estrutural, que, expressa ou implicitamente, cabem nos parâmetros do modelo de tributação-regra. Considera-os ainda uma excecionalidade por constituírem uma “derrogação aos princípios da generalidade e da igualdade na tributação e da capacidade contributiva” (p. 318).

Os benefícios fiscais<sup>26</sup> são então normas tributárias que implicam um diferente tratamento jurídico dos beneficiários relativamente aos restantes contribuintes ao desagravarem

---

<sup>26</sup> A noção de benefícios fiscais ora tratada encontra eco em autores de outros países, como Aramayo (1997, p. 42) cuja opinião é a de que só estes devem ser incluídos no Orçamento do Estado por tratarem-se de disposições que não fazem parte da estrutura normal do imposto, terem funções dirigistas e procurarem conceder posições preferenciais. Também Garcia (2002, p. 51) os considerou minorações incentivadoras baseadas em razões alheias ao fundamento do tributo, que produzem uma dispensa total ou parcial de

situações que caem no âmbito da incidência do imposto, quer pessoal quer objetiva, e que, como tal, encontram-se sujeitas a tributação, de tal forma que a extinção destes tem por consequência a reposição automática da tributação-regra<sup>27</sup>. A definição dos seus pressupostos objetivos e subjetivos deve ter caráter genérico e obedecer ao princípio da igualdade, de modo a não falsear ou ameaçar falsear a concorrência, só se admitindo benefícios de natureza individual por razões excepcionais, devidamente justificadas no diploma que os instituir<sup>28</sup>.

#### **4.1.2 A finalidade dos benefícios fiscais**

A recente crise económica tornou ainda mais evidente o papel crucial que os governos adquiriram na sociedade. Espera-se do governo que seja capaz de criar as condições que potenciem o nível de crescimento económico necessário para melhorar o bem-estar dos seus cidadãos, regular o comportamento dos particulares e das empresas tendo em vista o bem comum, redistribuir o rendimento e a riqueza em nome da equidade e justiça social, e ainda prover bens públicos e serviços à população. A capacidade do governo intervir eficaz e eficientemente depende em parte das suas políticas de gestão e atuação em áreas tão diversas como a orçamental, fiscal, recursos humanos, contratação pública, entre outras (OCDE, 2013a, p. 15). Neste contexto o Estado pode intervir ao nível da economia do país ao conceder ajudas a determinadas atividades ou contribuintes através da utilização de instrumentos fiscais (Ferreira, 1989, p. 30).

Para Nabais (2012) os benefícios fiscais constituem um “instrumento normal de política económica e social do Estado social contemporâneo” (p 427), uma vez que apresentam-se como medidas temporárias ou conjunturais que integram “a política extrafiscal ou política de prossecução de objetivos económicos e sociais por via fiscal” (p. 426). Mesmo assim, necessitam que a excecionalidade dos objetivos económico-sociais que prosseguem seja justificada face à tributação-regra, pois só desta forma se compreende que possam

---

obrigação tributária, e cuja utilização visa a realização de fins extrafiscais, tanto económicos como sociais, com o objetivo de incentivar a realização de determinados comportamentos considerados desejáveis pelo legislador.

<sup>27</sup> Veja-se o artigo 14.º do EBF.

<sup>28</sup> Veja-se o artigo 6.º do EBF.

ofender o princípio básico da igualdade que deve enformar o sistema fiscal (Pereira, 2009, p. 380).

A finalidade extrafiscal dos benefícios fiscais está expressa no EBF com a previsão de benefícios de várias naturezas, nomeadamente relativos à área social, à poupança, ao sistema financeiro e mercado de capitais, ao investimento produtivo, à reestruturação empresarial, à reabilitação urbana ou ao mecenato. Neste código são ainda expressas as condições para a atribuição de benefícios fiscais, que passam pela obrigatoriedade do seu carácter excecional e de reconhecido interesse público, pela estabilidade, por forma a garantir aos contribuintes uma situação clara e segura, e pela moderação, na medida em que a arrecadação de receita é afetada pela atribuição de benefícios o que influi diretamente na redução do défice público.

A importância deste instrumento fiscal obriga a uma política de rigor na caracterização de certas situações ou no seu controlo. Descurar estes aspetos pode originar que certos benefícios fiscais percam ao longo do tempo fundamento e relevância social e acabem por se ver transformados em verdadeiros privilégios (Franco, 2008, p. 183). E mesmo quando considerados um instrumento eficaz para atingir fins económica e socialmente relevantes, de tal modo que a perda de receita fiscal não pode ser a única variável tida em conta, há que considerar também que o irracional e massivo aproveitamento dos benefícios fiscais contribui para o não atingir dos resultados iniciais, pelo que devem ser utilizados com muita “parcimónia, rigor, seletividade e transparência” (Ministério das Finanças, 2005, p. 21).

A opção por medidas conducentes à redução estrutural de benefícios fiscais (v. g. eliminação de isenções e diminuição dos montantes aceites como deduções) possibilita a redução e a eliminação de regimes especiais e excecionais que vigoram sem justificação económica e social, o que, na opinião de Ferreira (2011, p. 38), necessariamente manterá a receita fiscal no epicentro da política orçamental

#### 4.1.3 A classificação e os tipos de benefícios fiscais

Há que efetuar a distinção entre benefícios fiscais e incentivos fiscais, cuja diferença, também apresentada por Gomes (1991), para Nabais (2012, p. 427) consiste em que os primeiros dirigem-se, de forma estática, a situações passadas ou que ainda que não tenham ocorrido, pretendendo apenas beneficiar a situação ou atividade em si mesma por motivos maiores de política geral, enquanto os segundos, desta vez de forma dinâmica, propõem-se incentivar ou estimular certas atividades que se espera adotem no futuro o comportamento favorecido ou a atividade estimulada.

Também nesse sentido Pereira (2009, p. 381) procede à sua distinção, pois entende a razão de ser dos incentivos fiscais como a função de motivar os sujeitos económicos a realizarem determinada ação, atuando *ex-ante*, enquanto a atribuição de benefícios fiscais, ao atuarem *ex-post*, já não influenciam uma alteração comportamental.

Os benefícios fiscais podem manifestar-se nas modalidades de isenções, reduções de taxa, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações aceleradas e outras que obedeçam às características da definição legal de benefício fiscal<sup>29</sup>.

Os benefícios fiscais podem ainda ser automáticos, quando o benefício resulta direta e imediatamente da lei, o que origina a dispensa de intervenção da administração tributária porquanto apenas é necessário a verificação do respetivo pressuposto de facto, ou dependentes de reconhecimento, por obrigarem a atos subsequentes da administração tributária para reconhecimento de tais factos (Nabais, 2012, p. 430).

---

<sup>29</sup> Veja-se o n.º 2 do artigo 2.º do EBF.

## 4.2 A despesa fiscal

Em Portugal o conceito de despesa fiscal encontra-se umbilicalmente relacionado com o conceito de benefício fiscal, na medida em que o EBF estatuiu que os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais<sup>30</sup>. Ferreira (1989, p. 31) notou ainda que o conceito de despesa fiscal não se encontra definido expressamente no ordenamento jurídico português, embora tenha tido aceitação e afirmado-se a nível internacional. A ausência na legislação nacional de especificação precisa e formal do conceito foi descrita pela OCDE (1996, p. 87) embora, tenha ainda referido que, na prática, a administração fiscal adotou um conceito operacional de despesa fiscal de que resultaram algumas áreas cinzentas relativamente há classificação de certas disposições fiscais como despesa fiscal ou como integrantes da estrutura de tributação-regra.

Mais tarde o conceito de despesa fiscal foi apresentado pelo grupo de trabalho do Ministério das Finanças (1998) como uma derrogação intencional ao sistema de tributação-regra, permitindo intervir sobre a economia privada da mesma forma do que a despesa direta. Este tipo de atuação representa “um pagamento implícito feito pelos poderes públicos por intermédio de uma redução dos impostos a pagar ou seja uma despesa pública feita através do sistema fiscal” (p. 2). Nesta definição de despesa fiscal é possível identificar a comparação em termos funcionais efetuada com a despesa direta, com admissão da sua natureza substitutiva, de tal forma que é ainda qualificada como o “simétrico” da noção de “despesas orçamentais” e o “negativo” da noção de “receitas fiscais” (p. 2).

Também Gomes (1991) a definiu como “a perda de ingressos fiscais decorrentes da existência de benefícios fiscais excepcionais, relativos a situações sujeitas a tributação, e que equivalem a subsídios diretos em dinheiro” (p. 318). Desta forma o autor não considerou como despesa fiscal a perda de receita resultante dos desagravamentos estruturais.

---

<sup>30</sup> Veja-se o n.º 3 do artigo 2.º do EBF.

Já Martins (2004) entendeu-a, em termos económicos, como “um dispênio virtual de recursos originariamente pertencentes ao Estado” (p. 25) enquanto, em termos jurídicos, considerou-a uma estimativa relativamente à “renúncia de receitas tributárias, que seriam arrecadadas pelo Estado em função do conteúdo da tributação-regra” (p. 93) e que têm como causa os benefícios fiscais. Desta forma “não correspondem a qualquer entrada de fluxos monetários uma vez que os recursos originariamente pertencentes ao Estado não chegam a ser arrecadados” (p. 90). Destacou ainda não estarem subordinadas a nenhum limite quantitativo, por variarem em função da atuação dos beneficiários e da atividade económica, e já anteriormente, o Ministério das Finanças (2005, p. 72), apesar da necessidade de estimativa da receita cessante, aludiu ao facto de parecer não haver um limite máximo para a sua previsão.

Nos termos da legislação vigente a obrigatoriedade de quer o OE quer a CGE apresentarem a estimativa da receita cessante relativa à atribuição de benefícios fiscais traduz-se, para efeito das definições ora apresentadas, na quantificação da despesa fiscal<sup>31</sup>.

### **4.3 Os desagravamentos estruturais**

As diversas formas de desagravamentos presentes nas normas tributárias podem implicar a perda de receitas fiscais pelo Estado. No entanto há desagravamentos que são considerados estruturais em virtude da existência de exclusões explícitas à estrutura do sistema de tributação normal. Estes desagravamentos fiscais estruturais são assim inerentes ao regime de tributação-regra podendo dar origem a uma perda de receita, que embora não seja considerada como despesa fiscal deve, tal como esta, ser quantificada para a obtenção de uma política fiscal de rigor (Gomes, 1999, p. 16 e 33).

---

<sup>31</sup> A competência para a quantificação da despesa fiscal está atribuída às Direções de Serviços da AT responsáveis pela conceção e gestão de cada imposto, competindo-lhes a elaboração de pareceres, estudos técnicos e estatísticos, incluído os referentes aos dados de base – veja-se a Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.



Também Nabais (2012, p. 426) defendeu que é no conceito de desagravamentos fiscais *latos sensu* que vamos encontrar quer os benefícios fiscais quer as não sujeições tributárias (consideradas desagravamentos fiscais *stricto sensu*). Nestas últimas a modalidade mais importante são as exclusões tributárias, medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabelecem delimitações negativas expressas da incidência. Estes desagravamentos fiscais, entendidos no seu sentido mais restrito, constituem medidas dotadas de estabilidade e por isso caracterizadas por possuírem uma natureza mais duradoura, de tal forma que se inscrevem na política fiscal ou política de obtenção de receitas.

A este propósito podem ser considerados desagravamentos fiscais estruturais os que possuam carácter estrutural e que estejam associados a uma concretização do princípio da capacidade contributiva, onde se incluem muitas das deduções à coleta em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e os que decorram de obrigações assumidas no âmbito do direito convencional internacional<sup>32</sup>. Todavia a identificação destas situações pode revelar-se complexa pois a classificação como desagravamentos inerentes ao modelo instituído pode depender em muito do “regime jurídico instituído e da natureza do desagravamento face à tributação-regra” (Gomes, 1991, p. 323).

A possibilidade de quantificar estes desagravamentos estruturais – que não concorrem para a despesa fiscal<sup>33</sup> – está inclusivamente prevista legalmente<sup>34</sup>, na possibilidade conferida à administração fiscal em exigir dos interessados os elementos necessários para

---

<sup>32</sup> São exemplos as deduções dos sujeitos passivos, descendentes e ascendentes, as despesas de saúde e despesas de educação, as importâncias respeitantes a pensões de alimentos, os encargos com lares e encargos com imóveis, os prémios de seguros de acidentes pessoais e seguros de vida, bem como a isenção do pessoal das missões diplomáticas e consulares e das organizações estrangeiras ou internacionais, a isenção do pessoal em missões de salvaguarda de paz, os acordos e relações de cooperação e os empreiteiros e arrematantes de obras e trabalhos das infraestruturas comuns NATO.

<sup>33</sup> A noção de desagravamentos estruturais ora tratada foi sustentada também noutros sistemas fiscais. Aramayo (1997, p. 58) considerou-os disposições de sinal negativo sem objetivo de gerarem posições preferenciais, que não podem ser equiparados ou substituídos por subvenções públicas por a sua finalidade prioritária não ser a promoção de comportamentos. Daí a perda de receita pelo Estado não poder ser considerada despesa fiscal, pois, a aparente receita, se arrecadada, contrariaria os critérios de justiça que presidiram à sua imposição.

<sup>34</sup> Veja-se o n.º 3 do artigo 4.º do EBF.

o cálculo da receita que deixa de cobrar-se por efeito das situações de não sujeição tributária.

## **5. Estudo empírico**

### **5.1 Exame dos dados obtidos**

O pedido de ajuda financeira solicitado pelo Governo português à UE originou a assinatura do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica (MoU), que descreve as condições gerais da política económica sobre a concessão de assistência financeira da UE a Portugal. Neste sentido foi ainda desenvolvido o PAEF para o período 2011-2014 que permitiu concretizar essa ajuda através da associação de três entidades: Toika – Comissão Europeia, Banco Central Europeu e FMI. Um dos pilares dessa intervenção foi a realização de um processo de ajustamento das finanças públicas até ser atingida uma trajetória sustentável, e que se refletiu na execução de um programa de políticas públicas de consolidação orçamental. Desde logo o MoU teve como três pilares principais a trajetória de ajustamento orçamental, a prossecução da agenda de reformas estruturais e o reforço e dinamização do setor financeiro<sup>35</sup>.

O processo de ajustamento pode ser prosseguido de múltiplas formas, embora a Comissão Europeia (2007, p. 196-197) tenha apresentado como condições determinantes para o sucesso de um processo de consolidação orçamental este ser suportado principalmente através de correções à despesa corrente primária em vez de correções que impliquem aumento de receita ou cortes na despesa de investimento, podendo tal sucesso ser ainda incrementado se acompanhado da implementação de reformas estruturais.

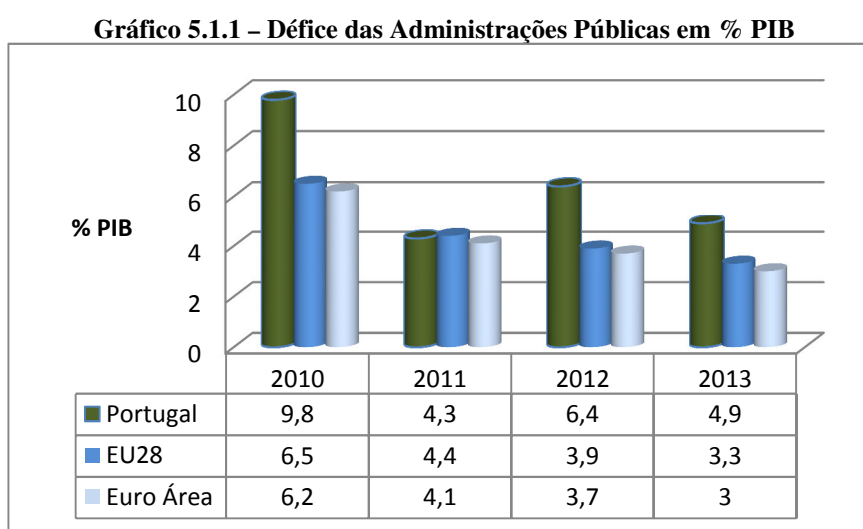
Também Poterba (2011, p. 451) considerou que o ajustamento pode ser alcançado através do aumento da receita ou da redução da despesa, sendo que muitos especialistas defendem o alargamento da base tributável como uma das formas mais eficientes de aumentar a receita fiscal. Já Molnar (2013, p. 146), nas conclusões da análise empírica

---

<sup>35</sup> Principais medidas de política orçamental do MoU - Anexo 4.

que efetuou, identificou que o ajustamento efetuado maioritariamente pelo lado da despesa tem maior probabilidade de alcançar a estabilidade da dívida, ao invés do ajustamento pelo lado da receita que se mostrou menos eficaz devido ao efeito de contração do consumo e ao impacto adverso no crescimento.

A evolução das finanças públicas portuguesas no período 2010-2014 refletiu a execução do PAEF através da implementação de medidas, predominantemente em sede de OE, que corporizaram o esforço de ajustamento traduzido pela redução progressiva do défice orçamental. Como tal foi inscrito no Programa de Estabilidade e Crescimento 2011-2014 o impacto estimado das medidas de consolidação orçamental referente aos anos de 2012 e 2013: 1,6% e 0,8% do PIB como resultado da diminuição de despesa e 0,9% e 0,4% do PIB como resultado do aumento de receita, respetivamente (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011, p. 15), o que contrasta com a posição da OCDE (2011, p. 17) que assumiu que o governo recorreria maioritariamente a medidas do lado da receita.

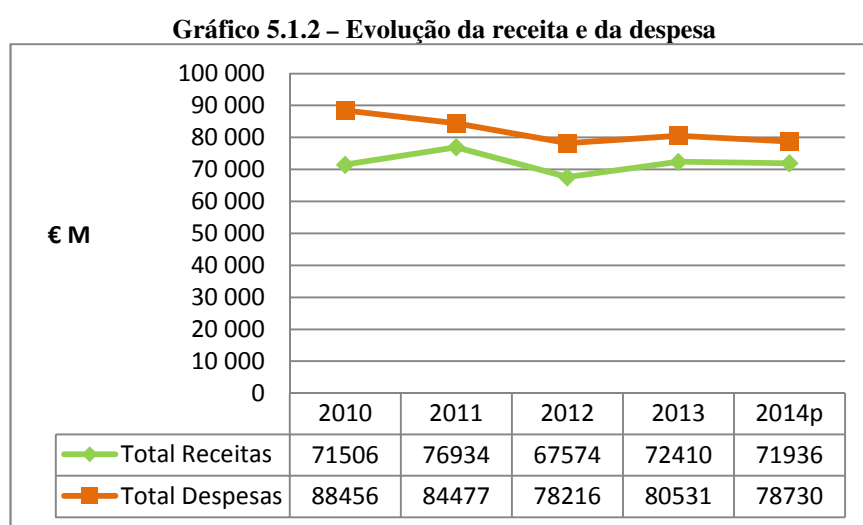


Fonte: INE. Adaptado pelo próprio.

O gráfico 5.1.1 ilustra que entre 2010 a 2013 verificou-se em Portugal uma tendência de redução do défice orçamental, de 9,8% do PIB em 2010 para 4,9% do PIB em 2013, com previsão de em 2014 atingir 4% do PIB. Relativamente à média da UE a 28 e dos países da Euro Área, e apesar da tendência de descida, só em 2011 o valor do défice português

se situou em valores próximos, registando nos restantes anos valores do défice em percentagem do PIB superiores a 50% do registado nesses países.

O esforço de consolidação orçamental pode ser prosseguido através do aumento de receita e/ou da redução de despesa. No que diz respeito à receita, no período entre 2010 a 2013, registou-se um crescimento de 1,3%, com previsão de abrandamento da arrecadação em 2014, conforme ilustra o gráfico 5.1.2. De salientar que a arrecadação de receita fiscal teve uma trajetória semelhante à da receita e que esta representa a maior fonte de rendimento do Estado, com mais de 50% do total de receitas cobradas<sup>36</sup>.



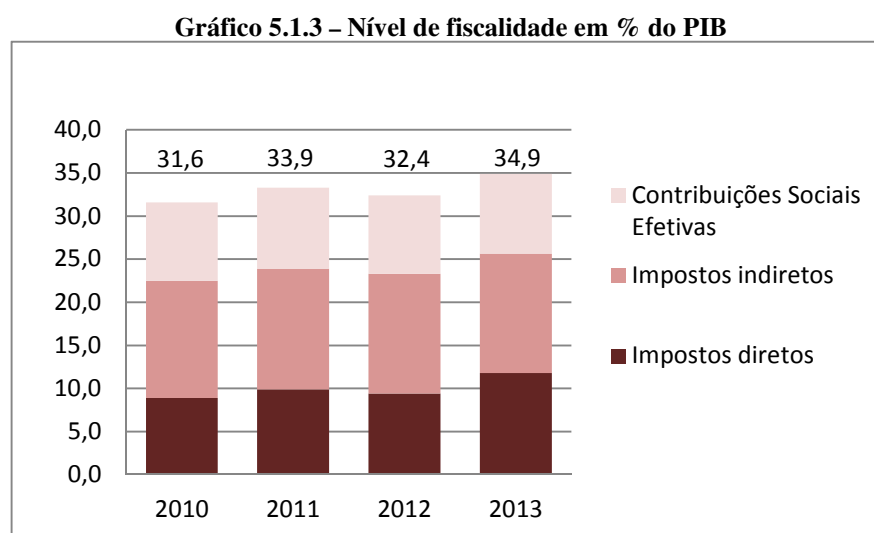
Fonte: CGE e OE. Adaptado pelo próprio.

O crescimento da receita no período em causa deveu-se ao incremento de 7,6% em 2011, devido sobretudo à adopção de medidas extraordinárias, ao decréscimo de 12,2% em 2012, para o qual contribuiu o comportamento negativo da receita fiscal em 6,3%, mais forte do que o previsto (em IRS e IRC registou-se uma descida de 7,6% e 17,2%, respetivamente), e ao acréscimo de 7,2% em 2013, que teve como motor o comportamento positivo da receita fiscal com um crescimento de 11,3% (com destaque em IRS e IRC com uma subida de 35,5% e 19%, respetivamente) em resultado do acentuado aumento de impostos decorrente das medidas introduzidas no OE 2013.

<sup>36</sup> Indicadores - Peso da receita fiscal – Anexo 5.

Apesar da oscilação da receita, o rácio de cobertura da despesa, que expressa em que medida a receita arrecadada cobre a despesa suportada, evoluiu favoravelmente, de 0,81 em 2010 para 0,90 em 2013, com previsão de 0,91 em 2014<sup>37</sup>.

A redução do défice orçamental suportada maioritariamente pelo aumento de receita traduziu-se entre 2010 a 2013 num aumento do nível de fiscalidade<sup>38</sup>, de 31,6% do PIB para 34,9% do PIB, conforme ilustra o gráfico 5.1.3, o que representa uma subida de 10,4%. Este crescimento é ainda mais significativo quando comparado com o nível médio de fiscalidade de 31,6% do PIB apresentado no período 2000 a 2009 (Eurostat, 2013, p.172).



Fonte: INE. Adaptado pelo próprio.

O ano de 2012 foi uma exceção na evolução crescente da cobrança da receita fiscal, tanto em termos absolutos (€ 37.814 M) como em percentagem do PIB (22,9%)<sup>39</sup>. O aumento geral da tributação não evidenciado no aumento da receita pode refletir a relação entre a cobrança de imposto e a taxa de tributação representada pela curva de Laffer, em que a partir de um certo ponto máximo, de difícil determinação, assiste-se à diminuição da receita fiscal arrecadada (Heijman & Ophen, 2005, p. 721).

<sup>37</sup> Indicadores - Rácio de cobertura da despesa – Anexo 5.

<sup>38</sup> Indicadores - Nível de fiscalidade – Anexo 5.

<sup>39</sup> Despesa fiscal, receita e despesa em relação ao PIB – Anexo 6.

No âmbito da quantificação resultante da renúncia de uma determinada receita, importa precisar que, de acordo com o EBF, só os benefícios fiscais (medidas de carácter excecional que visam interesses públicos extrafiscais relevantes) concorrem para a receita cessante, i. e. são considerados despesa fiscal. Os demais desagregamentos presentes nas normas tributárias devem ser classificados como desagregamentos estruturais e não concorrem para a despesa fiscal, apesar de poderem ser quantificados, como explicitado por Gomes (1991, p. 16).

Quanto ao esforço de consolidação orçamental do lado da despesa, ilustrado no gráfico 5.1.2, verifica-se que de 2010 a 2013 o ajustamento realizado assentou numa trajetória descendente, com uma redução de despesa direta de 9% (€ 7.925 M), e previsão de continuação deste padrão para 2014. O maior contributo proveio da despesa corrente, com destaque para a redução das despesas com pessoal derivado da adoção de medidas de redução salarial e das restrições de promoções e progressões aplicadas aos trabalhadores do setor público, e das despesas de capital, em resultado da diminuição do investimento público. Esta tendência não foi cumprida em 2013, onde se registou uma subida da despesa direta de 3%<sup>40</sup>.

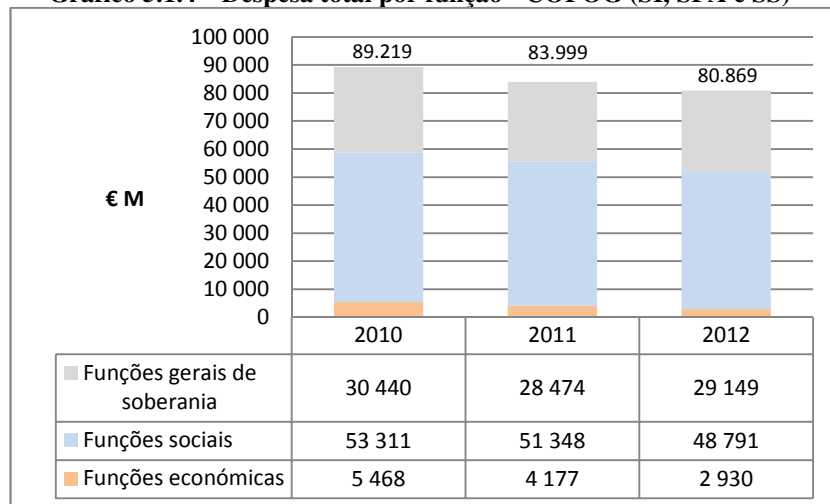
Também a despesa das administrações públicas de 2010 a 2012, quando considerada por classificação orçamental das funções do governo (COFOG), ilustrada no gráfico 5.1.4<sup>41</sup>, permitiu constatar o mesmo comportamento descendente da despesa total.

---

<sup>40</sup> Justificada maioritariamente pelo crescimento das despesas com pessoal, derivado da reposição do subsídio de férias e de Natal aos trabalhadores do setor público e pela atualização dos encargos das entidades empregadoras com a Caixa Geral de Aposentações (CGA) e Segurança Social (SS) (CGE 2013, p. 102).

<sup>41</sup> Despesa pública do Estado por função (COFOG) – Anexo 7.

**Gráfico 5.1.4 – Despesa total por função - COFOG (SI, SFA e SS)<sup>42</sup>**



Fonte: INE. Adaptação do próprio.

Em evidência ainda um decréscimo da despesa associada a funções económicas de 46,4% (€ 2.538 M) e a funções sociais de 8,5% (€ 4.520 M). Esta tendência foi também verificada pela diminuição do peso relativo das funções económicas na despesa direta de 6% em 2010 para 3,6% em 2012, sendo menos notória nas funções sociais cujo peso relativo manteve-se em 60% em igual período.

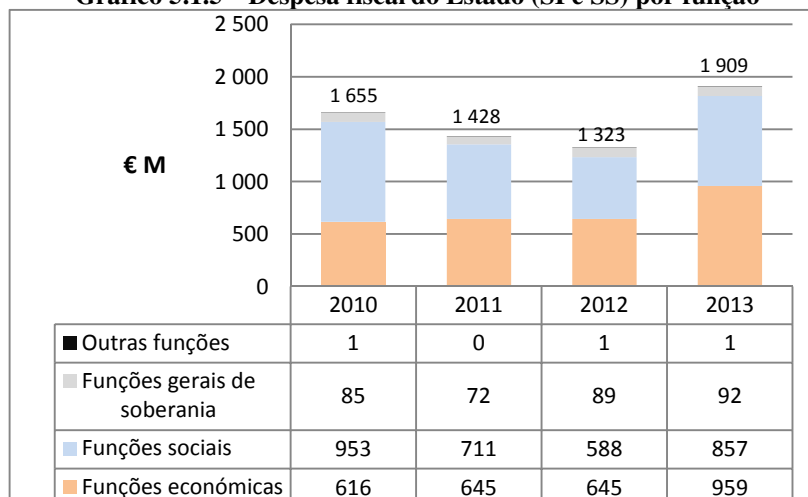
A despesa fiscal do Estado (SI e SS) por função apresentou um decréscimo de 20% (€ 332 M) entre 2010 e 2012, para o que contribuíram as limitações de dedução à coleta dos benefícios fiscais por escalão de rendimentos introduzidas no OE 2011, com reflexo na cobrança de 2012. Esta tendência não foi seguida em 2013<sup>43</sup>, conforme ilustrado no gráfico 5.1.5<sup>44</sup>.

<sup>42</sup> Os dados relativos à previsão do ano de 2013 não foram disponibilizados pelo INE em tempo útil de serem considerados neste trabalho.

<sup>43</sup> Em 2013 foi registada pela primeira vez despesa fiscal em IRC (entidades isentas, SGPS e transmissibilidade de prejuízos) e em Imposto de Selo (verba 1.2 da tabela geral do imposto) que explica grande parte do acréscimo verificado (CGE 2013, p. 74), e que contribuí para dificultar a sua comparabilidade.

<sup>44</sup> Despesa Fiscal do Estado (SI e SS) por função - CGE – Anexo 8.

**Gráfico 5.1.5 – Despesa fiscal do Estado (SI e SS) por função**



Fonte: CGE. Adaptação do próprio.

As funções económicas cresceram 4,7 % (€ 29 M), embora com variação nula entre 2011 e 2012, enquanto as funções sociais reduziram-se 38,3% (€ 364 M). A maior contribuição para o resultado das funções económicas proveio do IRC, com um crescimento da despesa fiscal na criação de emprego de 65% (€ 16 M) e em investigação e desenvolvimento de 33% (€ 22 M), enquanto em IRS se verificou uma redução em planos de poupança de 75% (€ 73 M).

Quanto às funções sociais, a maior contribuição resultou do IRS, nomeadamente na área da saúde com uma redução de 30% para 10% da dedução relativa a prémios de seguros que cobrissem exclusivamente os riscos de saúde e pela diminuição dos limites de dedução, e na área da educação uma redução na aquisição de computadores de 99% (€ 25 M) (Ministério das Finanças, 2012, p. 385).

Estas tendências foram também verificadas pelo crescimento do peso relativo das funções económicas que se acentuou de 37% em 2010 para 49% em 2012, ao contrário do peso relativo das funções sociais na despesa fiscal que diminuiu de 58% para 45% em igual período.



A redução da despesa fiscal foi conseguida maioritariamente pela limitação de benefícios fiscais ao invés da sua eliminação<sup>45</sup>. Na perspetiva da simplificação do sistema fiscal, conseguida com a extinção de um imposto (Catarino, 2014a, p. 49), aquela opção, ainda assim, contribuiu para a diminuição da sua complexidade através da redução de beneficiários, de custos administrativos e de conformidade, e da diminuição da ineficiência económica, através da redução de proteção fiscal (Burman & Phaup, 2012, p. 113).

Em cumprimento do estabelecido no PAEF foi elaborado o relatório da despesa fiscal em que o Ministério das Finanças (2014) considerou como despesa fiscal “disposições da lei fiscal, regulamentações ou práticas que configurem uma redução ou um diferimento do imposto devido por um grupo específico de sujeitos passivos, face ao sistema de tributação-regra” (p. 11). Esta opção originou um entendimento em sentido estrito do sistema de tributação-regra de que resultou um conceito abrangente de despesa fiscal.

O âmbito da despesa fiscal utilizado não considerou exclusivamente o conceito legal de benefício fiscal e a consequente receita cessante mas alargou-o também aos desagravamentos estruturais, que integram o sistema fiscal e que refletem situações que não resultam exclusivamente da atribuição de benefícios fiscais, logo não considerados como despesa fiscal no OE e na CGE. Como resultado foram refletidas como despesa fiscal em sede de IRS as deduções à coleta de despesas de saúde, de encargos com imóveis e lares, bem como as deduções pessoais dos sujeitos passivos, seus dependentes e ascendentes, assim como em sede de IVA as taxas reduzida e intermédia.

Entre 2010 e 2013, conforme ilustra o gráfico 5.1.6<sup>46</sup>, a despesa fiscal do Estado por função decresceu 47% (€ 6.791 M), com previsão de 49% (€ 7.224 M) quando considerada em relação a 2014, em resultado da “política vigente de revisão dos benefícios fiscais, em cumprimento dos compromissos internacionais assumidos pelo Estado português no âmbito do PAEF” (Ministério das Finanças, 2014, p. 6). Tal política

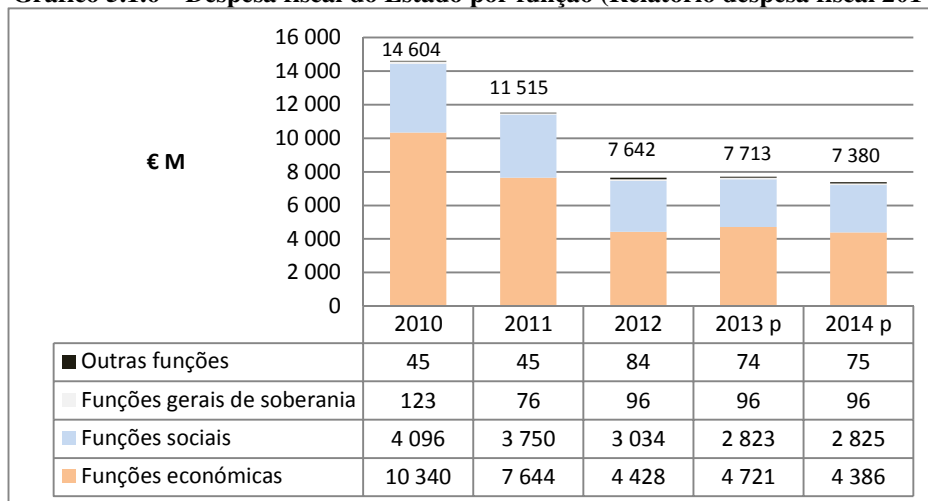
---

<sup>45</sup> Principais medidas de revogação de benefícios fiscais e limitação de deduções à coleta – Anexo 10.

<sup>46</sup> Despesa fiscal do Estado por função (Relatório despesa fiscal 2014) – Anexo 9.

conduziu a uma estimativa do ganho de receitas em 0,4% PIB em 2012 e em 0,1% PIB em 2013 (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2011, p. 15).

**Gráfico 5.1.6 – Despesa fiscal do Estado por função (Relatório despesa fiscal 2014)**



Fonte: Relatório da despesa fiscal 2013 e 2014. Adaptação do próprio.

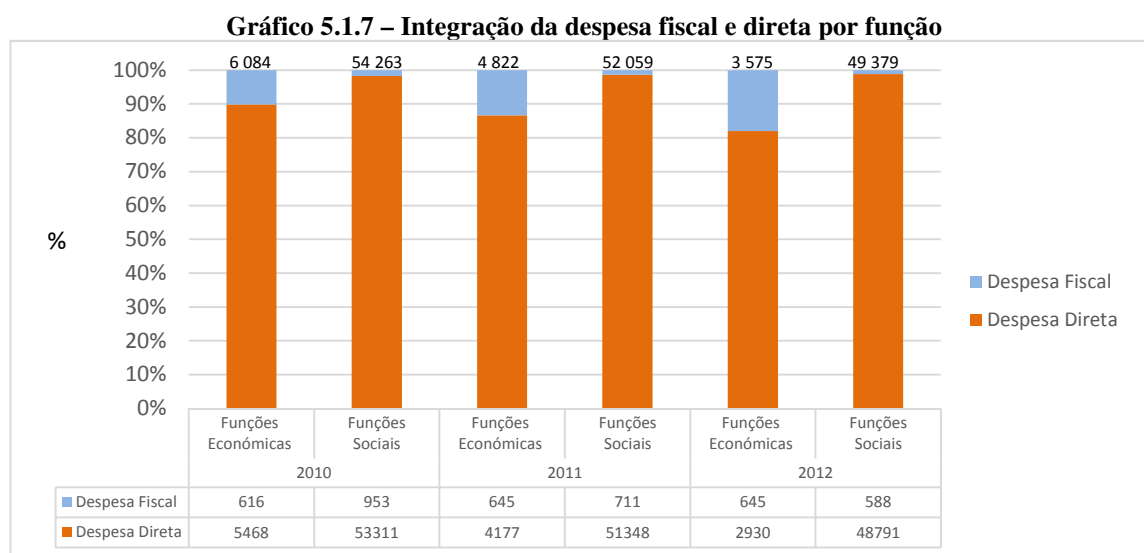
No mesmo período a despesa fiscal associada a funções económicas reduziu-se em 54% (58% em relação a 2014) enquanto a relativa a funções sociais diminuiu 31% (o mesmo que em relação a 2014), justificada pelo esforço em salvaguardar a despesa fiscal associada a funções sociais com vista a minimizar o impacto da consolidação orçamental nos grupos vulneráveis, verificando-se aí uma redução inferior à que ocorreu com a despesa fiscal total, ao contrário do que sucedeu com a despesa fiscal associada a funções económicas (Ministério das Finanças, 2014, p. 7). Para estes resultados concorreram a redução e a limitação das deduções à coleta consideradas despesa fiscal em sede de IRS<sup>47</sup>, que registaram um decréscimo de 25% (€ 91 M), mas também desagravamentos estruturais, como algumas deduções à coleta em sede de IRS que registaram uma redução de 22% (€ 716 M) e as taxas reduzida e intermédia em sede de IVA com uma diminuição de 34% (€ 1.741 M)<sup>48</sup>. A reestruturação das taxas de IVA pelo OE 2012 implicou a alteração da taxa intermédia de muitos bens e serviços para a taxa normal, considerado-se como despesa fiscal o diferencial entre a aplicação das taxas reduzida e intermédia e o

<sup>47</sup> Principais medidas de revogação de benefícios fiscais e limitação de deduções à coleta – Anexo 10.

<sup>48</sup> Despesa fiscal e desagravamentos fiscais – Anexo 11.

IVA a entregar ao Estado no caso de aplicação da taxa normal (Ministério das Finanças, 2014, p. 36)<sup>49</sup>.

A natureza sucedânea dos benefícios fiscais em relação à despesa direta e a possibilidade de configurarem verdadeiras subvenções ou subsídios em dinheiro para o beneficiário e para o credor tributário (Gomes, 1991, p. 97) permitem a integração da estimativa da despesa fiscal com a despesa efetiva. A sua análise conjunta possibilita otimizar a combinação entre a despesa fiscal e a despesa direta por área funcional no âmbito das escolhas orçamentais e contribuir para melhorar a perceção dos contribuintes do grau de intervenção do Estado na economia e na sociedade. O gráfico 5.1.7<sup>50</sup> ilustra essa integração.



Fonte: INE e CGE. Adaptação do próprio.

Como exemplo, verificamos que em 2012 o Estado afetou um total de € 49.379 M a funções sociais, repartidos por € 48.791 M (99%) em despesa direta e € 588 M (1%) em despesa fiscal, e um total de € 3.575 M a funções económicas, dos quais € 2.930 M (82%) em despesa direta e € 645 M (18%) em despesa fiscal. De realçar também o maior peso

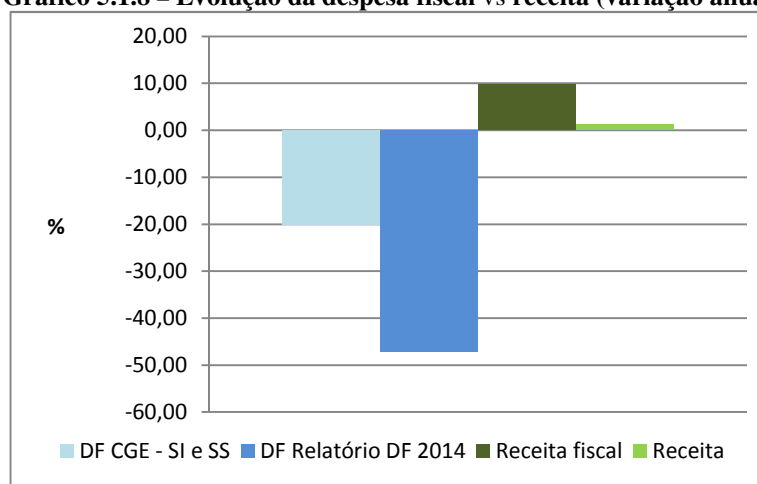
<sup>49</sup> A dificuldade em estabelecer a norma tributária de referência implica que surjam dúvidas e discrepâncias sobre as disposições que a podem integrar. Na Holanda, por exemplo, as taxas reduzidas do IVA só incorporam a estrutura fiscal quando se aplicam a bens e serviços de primeira necessidade, gerando despesa fiscal nos restantes casos (Ende, Haberham, & Boogert, 2004, p. 136).

<sup>50</sup> Integração da despesa fiscal e da despesa direta – Anexo 12.

relativo da despesa fiscal nas funções económicas, sempre crescente entre 2010 e 2012 (10%, 13% e 18%), enquanto nas funções sociais manteve-se praticamente constante (2%, 1% e 1%).

A relação entre a variação da despesa fiscal e da receita no período 2010 a 2013 (com exceção da DF CGE - SI e SS, cuja variação é de 2010 a 2012) evoluiu em sentido oposto, conforme ilustra o gráfico 5.1.8.

**Gráfico 5.1.8 – Evolução da despesa fiscal vs receita (variação anual)**

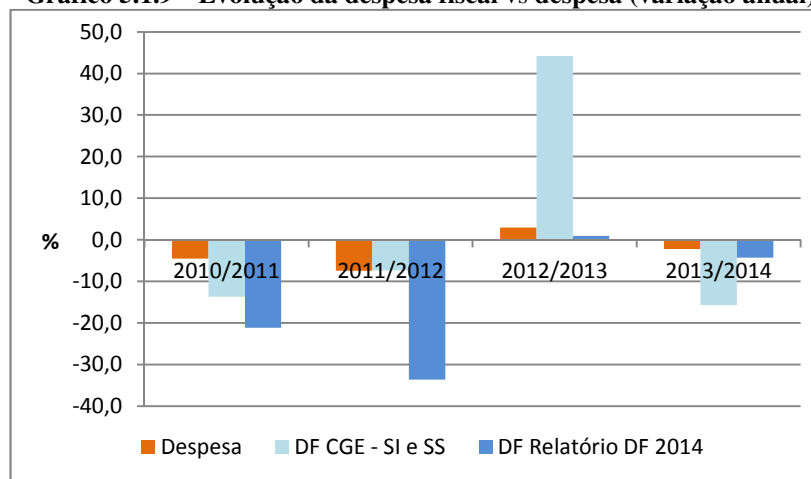


Fonte: CGE, Relatório da Despesa Fiscal 2014 e INE. Adaptação do próprio.

Ao decréscimo de despesa fiscal e à consequente diminuição da renúncia de receita pelo Estado correspondeu o crescimento de receita fiscal e de receita. Todavia tal relação não se verificou nos restantes anos do PAEF, havendo que considerar que a despesa fiscal do Estado (SI e SS) não pode ser a principal variável explicativa do comportamento da receita, em virtude do seu diminuto peso relativo na receita fiscal (3,5%, 3,5% e 4,5% em 2011, 2012 e 2013, respetivamente).

A relação entre a variação anual da despesa fiscal e da despesa direta no período do PAEF evoluiu no mesmo sentido, apesar da menor amplitude de variação desta última, conforme ilustrado no gráfico 5.1.9.

**Gráfico 5.1.9 – Evolução da despesa fiscal vs despesa (variação anual)**



Fonte: CGE e Relatório da Despesa Fiscal 2014. Adaptação do próprio.

Entre 2010 e 2012, e na previsão para 2014, ambas as despesas registaram uma variação negativa, enquanto em 2013 ocorreu uma variação positiva. O coeficiente de correlação linear ( $r$ ), que expressa o sentido e a intensidade da relação linear entre duas variáveis – entre a despesa direta e a despesa fiscal (CGE SI e SS [ $r=0,13$ ] e Relatório da despesa fiscal 2014 [ $r=0,98$ ]) – apresentou uma correlação positiva, o que demonstra que variaram no mesmo sentido, embora com diferenças significativas de intensidade na relação linear estabelecida, negligenciável na primeira e muito forte na segunda.

## 5.2 Limites à investigação

O trabalho desenvolvido contou com algumas limitações de natureza operacional que devem ser referenciadas e tomadas em linha de conta aquando da leitura das conclusões.

Face à natureza da despesa fiscal a obtenção de dados finais provenientes da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) só foi possível com base nas CGE de 2011, 2012 e 2013, sendo que para 2014 só se encontravam disponíveis alguns dados previsionais. Algumas reservas suscitam também a falta de integridade e fiabilidade dos dados das CGE referentes à despesa fiscal e à metodologia e critérios utilizados no Relatório da Despesa Fiscal.

Neste sentido manifestou-se o Tribunal de Contas (2012, p. 213) ao referir que os sistemas de contabilização e controlo da despesa fiscal não se revelaram eficazes para assegurar a regularidade, correção financeira e relevação orçamental adequada. Considerou ainda que a falta de informação sobre parte dos benefícios fiscais, a subavaliação da despesa fiscal pela AT e a sua insuficiente relevação na CGE constituíram limitações importantes para o exame e para a formulação de uma opinião de auditoria. Quanto aos compromissos assumidos no âmbito do PAEF, a quantificação da despesa fiscal efetuada pelo Governo, em relatório autónomo, foi quase nove vezes superior ao relevado na CGE de 2012 pela AT, uma vez que foram considerados desagravamentos fiscais estruturais que, apesar de gerarem perda de receita, nos termos da lei, não são considerados BF, pelo que a quantificação dessa perda não deveria ser relevada como despesa fiscal.

A OCDE (mas também o Banco Mundial) tem evidenciado ao longo dos anos uma grande preocupação e atenção à despesa fiscal, o que contribuiu para a melhoria e extensão dos procedimentos de reporte, revisão e controlo. Ainda assim, considerou existir necessidade de maior entendimento e espaço para uma tendência de melhoria e evolução do conceito de despesa fiscal (OCDE, 2010, p. 15).

## **6. Conclusões**

No âmbito do PAEF o país viu-se confrontado com a necessidade de realizar um processo de consolidação orçamental, suportado quer pelo lado da receita quer pelo lado da despesa, com o objetivo de alcançar no futuro uma trajetória sustentável para as finanças públicas.

A importância da despesa fiscal como instrumento que podia influenciar a receita foi desde logo evidenciada nos primeiros relatórios publicados pelo FMI e pela UE. Em resultado das avaliações programadas no âmbito do PAEF foi considerada como medida fiscal estrutural a elaboração de um relatório anual sobre a despesa fiscal e a definição duma metodologia clara para a sua estimativa de acordo com as melhores práticas internacionais (FMI, 2012a, p. 94; UE, 2012b, p. 58).

A relevância e atualidade deste tema suportou a questão nuclear de investigação deste trabalho: No âmbito do PAEF 2011-2014 a despesa fiscal contribuiu para o crescimento da receita e evoluiu na mesma medida da despesa direta?

O estudo empírico realizado permitiu concluirmos que as medidas restritivas adotadas no decurso do processo de consolidação orçamental no âmbito do PAEF resultaram na redução do défice orçamental, para o que concorreu a diminuição da despesa pública e o crescimento da receita fiscal e da receita pública.

Hipótese 1: A despesa fiscal contribuiu para o crescimento da receita.

Sendo a despesa fiscal uma estimativa relativamente à renúncia de receitas fiscais que seriam arrecadadas pelo Estado (Gomes, 1991, p. 318; Martins, 2004, p. 25) cuja redução contribuiu para o incremento da receita e suportou o processo de consolidação orçamental (EU, 2012a, p. 28; Martins, 2004, p. 151; OCDE, 2014, p. 38), concluímos que a redução da despesa fiscal em 46,5% (€ 200 M) entre 2010 e 2013 relativamente à Segurança Social (SS) e em 15,8% (€ 194 M) entre 2010 e 2012 relativamente aos Serviços Integrados (SI) resultou na diminuição da renúncia de receita fiscal. Os dados sugerem que contribuiu ainda para o crescimento da receita fiscal em 9,8% (€ 3.747 M) e, consequentemente, da receita pública em 1,3% (€ 903 M) no período 2010 a 2013.

O relatório da despesa fiscal de 2014 apresentou entre 2010 e 2013 uma redução dessa despesa de 47,2 % (€ 6.892 M), o que teoricamente também proporcionou a diminuição da renúncia de receitas tributárias que seriam arrecadadas pelo Estado. Considerou para tal disposições fiscais classificadas como desagravamentos estruturais, nomeadamente deduções à coleta em IRS e as taxas reduzida e intermédia em IVA.

Verificamos que durante o PAEF (2011-2014) foram apresentados pelo Governo dois documentos que indicaram diferentes resultados em virtude de terem sido utilizados critérios de classificação e de quantificação da despesa fiscal divergentes, o que denota dificuldades no alinhamento dos conceitos. Esta é uma questão da maior relevância porquanto tratar-se a CGE do documento de prestação de contas que inclui a informação

financeira (receitas e despesas) sobre a execução do OE, mas ter sido através do Relatório da Despesa Fiscal, que não integra o processo orçamental, que foi transmitida e analisada a informação sobre a despesa fiscal no âmbito do PAEF.

Esta opção implicou que aquele relatório fosse a referência na tomada de decisão sobre as medidas a implementar no âmbito das políticas públicas no decurso do processo de ajustamento orçamental. De tal forma que a UE (2012c, p. 35) avaliou a publicação do relatório como uma ação parcialmente observada, o FMI (2012b, p. 47) referiu que este reportou uma diminuição da despesa fiscal de 27% entre 2011 e 2012, enquanto a OCDE (2014, p. 38) divulgou uma redução da despesa fiscal de 8% do PIB em 2011 para 5,4% do PIB em 2014.

As opções metodológicas e os dados utilizados para reporte da despesa fiscal influenciam as conclusões e a tomada de decisão. Nesta perspetiva entendeu a Comissão Europeia (2011) ser crucial que os utilizadores aceitem as estatísticas com confiança e que estas sejam produzidas “no respeito dos princípios estatísticos oficiais de independência profissional, imparcialidade e objectividade” (p. 3).

A necessidade de aumentar a receita implicou uma atuação do Governo sobre as disposições fiscais que conduziam à sua renúncia, inclusive daquelas que, por serem consideradas desagravamentos estruturais, fazem parte da tributação-regra. Tal atuação demonstra a importância assumida pela despesa fiscal no decurso da avaliação do processo de ajustamento orçamental pela Troika.

Outro aspeto importante a considerar é que a redução da despesa fiscal através da limitação e eliminação de benefícios fiscais contribuiu para diminuir a complexidade e reduzir a ineficiência económica do sistema fiscal.

Concluimos assim que a despesa fiscal, mormente o esforço na sua redução, constituiu um importante instrumento de política orçamental, que, inserido numa estratégia de consolidação orçamental mais ampla, atuou do lado da receita contribuindo para o seu crescimento.



Perante esta realidade julgamos continuar válido o pensamento de Bittker (1969, p. 247) que sintetizou que uma compilação sistemática da perda de receitas necessita de um acordo inicial relativamente ao qual sejam identificados desvios, não sendo necessária uma lista *ad hoc* sobre disposições fiscais mas um modelo de aceitação geral ou um conjunto de princípios capazes de ajudar com relativa segurança na decisão sobre quais as disposições fiscais que são exceções ao modelo e cujos custos devem ser reportados como despesa fiscal.

Hipótese 2: A despesa fiscal evoluiu no mesmo sentido da despesa direta.

A natureza sucedânea e a equivalência funcional existente entre a despesa fiscal e a despesa direta (McDaniel e Surrey, 1985, p. 3 & Gomes, 1991, p. 97), permitiu concluirmos que durante o PAEF ambas seguiram o mesmo padrão comportamental, embora a primeira variasse com maior intensidade.

Assim, entre 2010 e 2012, foi verificado um decréscimo tanto na despesa fiscal do Estado<sup>51</sup> (20%) como na despesa direta (11,6%). Esta tendência inverteu-se em 2013 com o crescimento de ambas (44% e 3%, respetivamente) e para 2014 está prevista uma nova diminuição (5,7% e 2,2%, respetivamente). Também a tendência da despesa fiscal apresentada no relatório da despesa fiscal de 2014 seguiu idêntico comportamento, com uma variação de -47,7%, 0,9% e -4,3% para os anos 2010 a 2012, 2013 e 2014, respetivamente.

Numa perspetiva funcional concluímos ainda que entre 2010 e 2012 a despesa direta registou um decréscimo superior nas funções económicas (46,4%) do que nas funções sociais (8,5%), tal como no relatório da despesa fiscal onde a diminuição associada a funções económicas (57,2%) foi superior à verificada nas funções sociais (25,9%), devido à necessidade em minimizar o impacto da consolidação orçamental nos grupos mais vulneráveis (Ministério das Finanças, 2014, p. 7). O mesmo padrão não se repetiu com a despesa fiscal do Estado que, apesar de globalmente ter decrescido, registou nesse

---

<sup>51</sup> Serviços Integrados (SI) e Segurança Social (SS).

período um aumento associado às funções económicas (4,7%) enquanto diminuiu nas funções sociais (38,3%).

Finalmente concluímos que devido à natureza sucedânea e à equivalência funcional da despesa fiscal e da despesa direta a integração destas proporciona uma imagem mais apropriada da intervenção do Estado na economia e na sociedade. Esta opção contribuí para melhorar a transparência da informação, diminuir o efeito de ilusão fiscal sobre o contribuinte e eleitor e potenciar uma aplicação e gestão rigorosa dos recursos públicos, nomeadamente quanto à comparação da eficácia entre ambas as despesas e a otimização da sua combinação no âmbito das escolhas orçamentais.

Como perspectiva de trabalho futuro julgamos da maior importância que no quadro do modelo de controlo orçamental seja dada maior atenção ao conceito de despesa fiscal, ao delimitar melhor o seu âmbito e ao considerar os respetivos efeitos integrados com os da despesa direta, de modo a perceber-se a completa extensão da intervenção do Estado.

## Bibliografia

Adema, W., & Ladaïque, M. (2009). *How expensive is the welfare state?: Gross and net indicators in the OECD social expenditure database (SOCX)*. OECD Social, Employment and Migration Working Papers, 92. Paris: OECD Publishing.

Afonso, A., & Jalles, J. (2012). Measuring the success of fiscal consolidations. *Applied Financial Economics*, 22, 1053-1061.

Afonso, A., Arcanjo, M., Pereira, P., & Santos, J. (2012). *Economia e Finanças Públicas*. Lisboa: Escolar Editora.

Albano, J. (2003). *Teoria fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP).

Altshuler, R., & Dietz, R. (2011). Reconsidering tax expenditure estimation. *National Tax Journal*, 64(2), 459-490.

Amaral, F. (1996). *Curso de Direito Administrativo* (2.<sup>a</sup> ed., vol. I). Coimbra: Almedina.

Aramayo, M. (1997). *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales, S.A.

Araújo, J. (2007). *Avaliação da gestão pública: a administração pós burocrática*. Comunicação apresentada na conferência da UNED. Corunha.

Banco de Portugal. (2009). *Relatório Anual 2008*. Lisboa: Autor.

Bell, J. (2004). *Como realizar um projecto de investigação* (3.<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Gradiva.

Bilhim, J. (2000). *Ciência da administração*. Lisboa: Universidade Aberta.

Bilhim, J. (2013). A responsabilidade por danos ambientais e o seguro como instrumento de política: a situação portuguesa. *Revista Iberoamericana de Derecho Ambiental y Recursos Naturales*. 10. Disponível em <http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=66738&print=2> acesso em 18 de agosto de 2014.

Bittker, B. (1969). Accounting for federal tax subsidies in the national budget. *National Tax Journal*. 22(2), 244-261.

Bouley, D., Hélys, J., & Jacobs, D. (2009). *Budget classification*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.

Brix, H., Swift, P., & Valenduc, C. (2004). Tax expenditures: general concept, measurement, and overview of country practices. In Brix, Valenduc e Swift (eds.), *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, D.C.: The World Bank. 1-16.

Bronchi, C. (2003). The effectiveness of public expenditure in Portugal. *OCDE Economic Department Working Paper*, 349. Disponível em [http://search.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=eco/wkp\(2003\)](http://search.oecd.org/officialdocuments/displaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=eco/wkp(2003)) acesso em 18 de março de 2014.

Burman, L., & Phaup, M. (2012). Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform. *Tax policy and the economy*, 26, 93-124.

Burman, L. (2003). Is the tax expenditure concept still relevant?. *National Tax Journal*, 56, 613-627.

Carmo, H., & Ferreira, M. (2008). *Metodologia de investigação, guia para auto-aprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta.

Carrol, R., Joulfain, D., & Mackie, J. (2011). Income versus consumption tax baselines for tax expenditures. *National Tax Journal*, 64(2), 491-510.

Carvalho, E. (2001). Reengenharia na Administração Pública. A procura de novos modelos de gestão. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP).

Catarino, J. (1999). *Para uma teoria política do tributo*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 184. Lisboa: Ministério das Finanças.

Catarino, J. (2010). Os novos contextos das finanças públicas. A administração pública financeira em ambiente aberto na emergência de um sistema fiscal mundial: desafios das finanças públicas em ambiente aberto. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 3(3), 229-246.

Catarino, J. (2011). *Princípios de Finanças Públicas*. Coimbra: Almedina.

Catarino, J. (2012). *Finanças Públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina.

Catarino, J. (2014a). Extinção do IMT – e depois do adeus..., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 1, 47-57.

Catarino, J. (2014b). Teoria Fiscal. In Catarino e Guimarães (coord.), *Lições de Fiscalidade* (3.ª ed., pp.15-79). Coimbra: Almedina.

Comissão Europeia. (2007). *Public finances in EMU – 2007*. European Economy. N.º 3/2007. Bruxelas: Autor.

Comissão Europeia. (2011). *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho: Para uma gestão rigorosa da qualidade das estatísticas europeias*. Bruxelas: Autor.

Conti, J. (2014). O Estado e o imposto: federalismo financeiro e fiscal. In Catarino e Guimarães (coord.), *Lições de Fiscalidade* (3.ª ed., pp.469-492). Coimbra: Almedina.

Devries, P., Guajardo, J., Leigh, D., & Pescatori, A., (2011). *A new action-based dataset of fiscal consolidation*. International Monetary Fund. Disponível em <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2011/wp11128.pdf> acesso em 6 de janeiro de 2014.

Dye, T. (1981). *Understanding Public Policy* (4th. Ed.). Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

Ende, L., Haberham, A., & Boogert, K. (2004). Tax expenditures in the Netherlands. In Brixi, Valenduc e Swift (eds.), *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system* (pp. 131-154). Washington, DC: The World Bank.

Eurostat. (2013). *Taxations trends in the European Union*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Disponível em [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product\\_details/publication?p\\_product\\_code=KS-DU-13-001](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-DU-13-001) acesso em 10 de março de 2014.

Ferreira, E. (1989). O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais. *Revista do Tribunal de Contas*. 1, 21-85.

Ferreira, R. (2011). Política fiscal. *Revista de finanças públicas e direito fiscal*, 2(4), 36-46. Coimbra: Edições Almedina.

Franco, A. (2008). *Finanças Públicas e direito financeiro* (4.ª ed.). Coimbra: Almedina (1.ª ed.: 1980).

Fundo Monetário Internacional (FMI). (2007). *Manual on fiscal transparency*. Washington D.C.: Autor.

Fundo Monetário Internacional (FMI). (2012a). *Portugal: Third Review Under the Extended Arrangement and Request for Waiver of Applicability of End-March Performance Criteria*. FMI Country Report n.º 12/77. Washington D.C.: Autor. Disponível em <https://www.bportugal.pt/pt-PT/OBancoeoEurosistema/ProgramaApoioEconomicoFinanceiro/Paginas/default.aspx> acesso em 2 de janeiro de 2014.

Fundo Monetário Internacional (FMI). (2012b). *Portugal: Fourth Review Under the Extended Arrangement and Request for a Waiver of Applicability of End-June Performance Criteria*. FMI Country Report n.º 12/179. Washington D.C.: Autor. Disponível em <https://www.bportugal.pt/pt-PT/OBancoeoEurosistema/ProgramaApoioEconomicoFinanceiro/Paginas/default.aspx> acesso em 2 de janeiro de 2014.

Galbraith, K. (2000). Government spending by function. A new presentation. *Survey of Current Business, Bureau of Economic Analysis*. Disponível em <https://www.bea.gov/scb/pdf/national/niparel/2000/0600gf.pdf> acesso em 28 de maio de 2014.

Garcia, E. (2002). *Medidas fiscales para el desarrollo económico*. Relatório das XXI Jornadas Latino Americanas de Direito Tributário - Instituto Latinoamericano de Direito Tributário. Barcelona/Génova - Espanha/Itália.

Glenday, G., & Swift, Z. (2006). Establishing tax expenditures accounts – towards better fiscal accountability and transparency. *Turkey public expenditure review*.

Gomes, N. (1991). *Teoria geral dos benefícios fiscais*. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 185. Lisboa: DGCI, Ministério das Finanças.

Harrison, E. (1999). *The managerial decision-making process* (5th ed.). Boston: Houghton Mifflin Company.

Heijman, W., & Ophen, J. (2005). Willingness to pay tax - the Laffer curve revisited for 12 OCDE countries. *The Journal of Socio-Economics*, 34, 714-723.

Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69, 3-19.

Hood, C. (2012). Public management by numbers as a performance – enhancing drug: two hypotheses. *Public Administration Review*, 72, 585-592.

Howard C. (1997). *The hidden welfare state: tax expenditures and social policy in the United States*. New Jersey: Princeton University.

Howard, C. (1995). Testing the tools approach: tax expenditures versus direct expenditures. *Public Administration Review*, 55 (5), 439-447.

Howlett, M., & Ramesh, M. (1995). *Studying public policy – Policy cycles and policy subsystems*. Oxford University.

INCOSAI - Congresso Internacional de Instituições Superiores de Auditoria. (1977). Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria. *International Journal of Government Auditing*.

Jorrat, M., Lemgruber, A. & Villela, L. (2010). *Tax Expenditure Budgets: concepts and challenges for implementation*. Washington D. C.: Inter-American Development Bank.

Kraan, D. (2004). Off-budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1), 121-142.

Martins, G. (2004). *A Despesa fiscal e o orçamento do Estado no ordenamento jurídico português*. Coimbra: Almedina.

Martins, M. (2012). *Lições de Finanças públicas e direito financeiro* (2.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina.

McDaniel, P., & Surrey, S. (1985). *Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press.

Mikesell, L. (2002). Tax expenditures budgets, budget policy, and tax policy: Confusion in the states. *Public Budgeting & Finance*, 22(4), 34-51.

Ministério das Finanças. (1998). *Reavaliação dos benefícios fiscais*. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 180. Lisboa: Direção-Geral de Contribuições e Impostos, Autor.

Ministério das Finanças. (2005). *Reavaliação dos benefícios fiscais*. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 198. Lisboa: Direção-Geral de Contribuições e Impostos, Autor.

Ministério das Finanças. (2012). *Conta Geral do Estado 2012*. Lisboa: Direção-Geral do Orçamento, Autor. Disponível em <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2012> em 20 de janeiro de 2014.

Ministério das Finanças. (2013). *Conta Geral do Estado 2013*. Lisboa: Direção-Geral do Orçamento, Autor. Disponível em <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/Conta-Geral-do-Estado.aspx?Ano=2013> em 20 de janeiro de 2014.

Ministério das Finanças. (2014). *Relatório da Despesa Fiscal 2014*. Lisboa: Ministério das Finanças. Disponível em <http://www.portugal.gov.pt/pt/os-ministerios/ministerio-das-financas/documentos-oficiais/20140317-mef-rel-despesa-fiscal-2014.aspx> em 17 de março de 2014.

Ministério das Finanças e da Administração Pública. (2011). *Programa de Estabilidade e Crescimento 2011 – 2014*. Lisboa: Autor. Disponível em [http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/pec/21032011-PEC2011\\_2014.pdf](http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/pec/21032011-PEC2011_2014.pdf) em 17 de março de 2014.

Molnar, M. (2013). Fiscal consolidation: what factors determine the success of consolidation efforts?. *OCDE Journal: Economic Studies*, 2012, 123-149.

Musgrave, R. (1959). *The theory of Public Finance: a study in public economy*. McGraw-Hill.

Nabais, J. (2012). *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). (1996). *Tax Expenditure Recent Experiences*. Paris: Autor.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). (2002). *OCDE best practices for budget transparency*. Paris: Autor.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: Autor.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). (2011). *Restoring Public Finances*. Paris: Autor.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). (2013a). *Government at a glance 2013*. Paris: Autor.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). (2013b). *Portugal: reforming the State to promote growth*. “Better Policies” Series. Paris: Autor.

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). (2014). *Portugal: deepening structural reform to support growth and competitiveness*. “Better Policies” Series. Paris: Autor.

Pereira, M. (2009). *Fiscalidade* (3.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina.

Pereira, P. (2012). *Portugal: dívida pública e défice democrático*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.

Pereira, P. (2013). *Economia e Finanças Públicas: da teoria à prática*. Coimbra: Almedina.

Poterba, J. (2011). Introduction: economic analysis of tax expenditures. *National Tax Journal*, 64, 451-458.

Silvestre, H. (2010). *Gestão pública: modelos de prestação no serviço público*. Lisboa: Escolar Editora.



Soares, C. (2006). A avaliação ex ante e ex post da despesa fiscal. In Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (Ed.), *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco* (vol. I, pp. 565-590). Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Sousa, D. (1992). *Finanças Públicas*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.

Sousa, M. (1999). *Lições de direito administrativo* (vol. I). Lisboa: Lex – Edições Jurídicas.

Souza, C. (2006). Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, 8 (16), 20-45.

Sunley, E. (2004). Tax expenditures in the United States: experience and practice. In Bixi, Valenduc e Swift (eds.), *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system* (pp. 155-172). Washington, DC: The World Bank.

Tribunal de Contas. (2012). *Parecer sobre a Conta Geral do Estado ano económico de 2012*. Disponível em <http://www.tcontas.pt/acesso> em 16 de janeiro de 2014.

União Europeia (UE). (2012a). *The Economic Adjustment Programme for Portugal Fourth review – Spring 2012*. Occasional Papers 111. Bruxelas: Autor. Disponível em <https://www.bportugal.pt/pt-PT/OBancoeoEurosistema/ProgramaApoioEconomicoFinanceiro/Paginas/default.aspx> acesso em 2 de janeiro de 2014.

União Europeia (UE). (2012b). *The Economic Adjustment Programme for Portugal Fifth review – Summer 2012*. Occasional Papers 117. Bruxelas: Autor. Disponível em <https://www.bportugal.pt/pt-PT/OBancoeoEurosistema/ProgramaApoioEconomicoFinanceiro/Paginas/default.aspx> acesso em 2 de janeiro de 2014.

União Europeia (UE). (2012c). *The Economic Adjustment Programme for Portugal Sixth review – Autumn 2012*. Occasional Papers 124. Bruxelas: Autor. Disponível em <https://www.bportugal.pt/pt-PT/OBancoeoEurosistema/ProgramaApoioEconomicoFinanceiro/Paginas/default.aspx> acesso em 2 de janeiro de 2014.

## Anexos

### Anexo 1

#### Comparação do orçamento de despesa fiscal

**Comparação do orçamento de despesa fiscal preparado nos E.U.A. em 2002: pelo Tesouro e por uma comissão do Congresso, a Joint Committee on Taxation (JCT)**

Items reportados	Tesouro	JCT
<b>Impostos cobertos</b>	Apenas impostos sobre o rendimento	Apenas impostos sobre o rendimento
<b>Cobertura anual</b>	7 anos (anos fiscais de 2001–2007)	5 anos (anos fiscais de 2002–2006)
<b>Classificação da despesa fiscal</b>	Por classificação funcional e separada por imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou coletivas	Por classificação funcional e separada por imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou coletivas
<b>Baseline</b>	Normal e referência legal	Normal
<b>Quantificação da despesa fiscal</b>	Método da receita cessante, método da despesa equivalente método do valor presente (para diferimentos preferenciais)	Método da receita cessante
<b>Materialidade</b>	Exclui provisões com estimativa de menos US\$ 5 M em cada um dos 7 anos	Exclui provisões com estimativa de menos US\$ 50 M em cada um dos 5 anos
<b>Análise da distribuição</b>	Não	Sim, para 9 despesas fiscais

Fonte: U.S. Congress Joint Committee on Taxation (JCT) 2002, Office of Management and Budget (OMB) 2002 In Sunley (2004, p. 157).

Adaptado pelo próprio.

## Anexo 2

### Diretrizes padronizadas: regime de tributação-regra e despesa fiscal

Diretrizes padronizadas utilizadas na identificação do regime de tributação-regra e da despesa fiscal

A identificação do regime de tributação-regra pode ser efetuada através da indagação sobre se a necessidade de determinada disposição surge como resposta a uma das seguintes questões:

Disposição	SIM	NÃO
1. É a disposição necessária para determinar a tributação-regra, definida normativamente, de acordo com os princípios estruturantes do imposto?		
2. É a disposição parte da estrutura de taxas geralmente aplicáveis?		
3. É a disposição necessária para definir a unidade tributável do imposto?		
4. É a disposição necessária para assegurar que o imposto é determinado dentro dos prazos estabelecidos normativamente?		
5. É a disposição necessária para implementar o imposto em transações internacionais?		
6. É a disposição necessária para efeitos de administração do imposto?		
Nota: Pelo menos uma resposta = SIM → integra a tributação-regra. Todas as respostas = NÃO → classificada como despesa fiscal.		

Fonte: Glenday e Swift (2006, p. 86). Adaptado pelo próprio.

## Anexo 3

### Relação entre despesa fiscal e despesa direta

No quadro seguinte apresenta-se um resumo com elementos comparativos dos principais custos e benefícios da despesa fiscal e da despesa direta:

Comparação entre a despesa fiscal e a despesa direta		
	Despesa fiscal	Despesa Direta
<b>Acessibilidade para os beneficiários</b>	Simples, devido à sua natureza automática.	Mais complexa, exigindo seleção.
<b>Custos administrativos e de conformidade</b>	Alto, se as isenções são devidamente acompanhadas.	Médio, devido à necessidade de um sistema de seleção e alocação.
<b>Possíveis abusos</b>	Fraude, evasão e <i>rent seeking</i> .	Arbitrariedade, ineficiência e captura do gestor do programa.
<b>Flexibilidade</b>	Trabalha com quadro legal estável, o que gera estabilidade mas também inércia.	Trabalhar com orçamentos, avaliações e realocações regulares.
<b>Transparência e responsabilidade</b>	A sua natureza automática não contempla mecanismos de controlo ou prestação de contas.	Necessidade de aprovação parlamentar, como acontece com todas as despesas do governo.
<b>Controlo de despesas</b>	Determinação da despesa ex-post; incerto e ilimitado pode causar desequilíbrios orçamentais.	Despesas programadas e controladas, limitadas pela lei do orçamento.
<b>Equidade</b>	Só potenciais contribuintes são beneficiados, e aqueles com maiores rendimentos geralmente beneficiam mais.	Definição de critérios pode fornecer um acesso mais equitativo, atingindo maior número de beneficiários.

Fonte: Jorrat, Lemgruber & Villela (2010). Adaptado pelo próprio.

## **Anexo 4**

### **MoU: Principais medidas de política orçamental**

#### **Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica**

– 17 de Maio de 2011 –

#### **Principais medidas de política orçamental**

##### **Política Orçamental**

##### **Objetivos:**

Reduzir o défice das Administrações Públicas através de medidas estruturais, minimizando o impacto da consolidação orçamental nos grupos vulneráveis, para:

- Ano 2011 - € 10.068 M - 5,9% do PIB;
- Ano 2012 - € 7.645 M - 4,5% do PIB;
- Ano 2013 - € 5.224 M - 3,0% do PIB.
- Ano 2014 - € 4.521 M

Trazer o rácio dívida pública/PIB para uma trajetória descendente a partir de 2013;

Manter a consolidação orçamental a médio prazo até se obter uma posição de equilíbrio orçamental, nomeadamente através da contenção do crescimento da despesa;

Apoiar a competitividade através de um ajustamento da estrutura de impostos que seja neutral do ponto de vista orçamental.

##### **Ano 2012**

##### **Despesa**

- Melhorar o funcionamento da administração central, eliminando duplicações, aumentando a eficiência, reduzindo e extinguindo serviços que não representem uma utilização eficaz de fundos públicos, nomeadamente com a redução do número de serviços mantendo a qualidade na prestação de serviço público;
- Reduzir custos na área de educação através da racionalização da rede escolar;
- Assegurar a diminuição do peso das despesas com pessoal no PIB, nomeadamente: limitar as admissões de pessoal na administração pública, congelar salários no sector público, limitar promoções, reduzir o custo orçamental global com sistemas de saúde dos trabalhadores em funções públicas, reduzir pensões acima de 1.500 euros, suspender a aplicação das regras de indexação de pensões e congelar as mesmas, exceto para as pensões mais reduzidas, reformar as prestações de desemprego, reduzir as transferências para as administrações local e regional, no âmbito do contributo deste subsector para a consolidação orçamental, reduzir custos no Sector Empresarial do Estado (SEE), e reduzir, de modo permanente, as despesas de investimento.

## **Receita**

- Introdução de uma regra de congelamento em todos os benefícios fiscais, não permitindo a introdução de novos benefícios fiscais ou o alargamento dos existentes;
- Redução das deduções fiscais e regimes especiais em sede de IRC, com a eliminação de todas as taxas reduzidas de IRC, limitação da dedução de prejuízos fiscais contabilizados em anos anteriores, redução dos créditos de imposto e revogação de isenções subjetivas e restrição de benefícios fiscais, nomeadamente aqueles sujeitos à cláusula de caducidade do Estatuto dos Benefícios Fiscais.
- Redução dos benefícios e deduções fiscais em sede de IRS, com a definição de limites máximos para as deduções fiscais, em conformidade com os escalões de rendimento, introdução de um limite máximo para as despesas de saúde, eliminação de dedução dos encargos com a amortização de dívidas contraídas com aquisição de imóveis para habitação e eliminação faseada da possibilidade de dedução de encargos com rendas e juros de dívidas com aquisição de imóveis para habitação própria e permanente;
- Englobamento de rendimentos, incluindo prestações sociais para efeitos de tributação em sede de IRS e convergência de deduções em sede de IRS aplicadas a pensões e a rendimentos de trabalho dependente;
- Alterar a tributação sobre o Património com vista a aumentar a receita, reduzindo substancialmente as isenções temporárias aplicáveis às habitações próprias.
- Aumentar as receitas de IVA, com a redução de isenções em sede de IVA, transferência de categorias de bens e serviços das taxas de IVA reduzida e intermédia para taxas mais elevadas;
- Aumentar os impostos especiais sobre o consumo, através do aumento do imposto sobre veículos e corte de isenções, aumento do imposto sobre o tabaco;
- Reforçar o combate à fraude e à evasão fiscais e à informalidade.

## **Ano 2013**

**Despesa:** Aprofundamento adicional das medidas introduzidas na Lei do OE para 2012, bem como alargar o uso da condição de recursos nos apoios sociais.

**Receita:** Aprofundamento adicional das medidas introduzidas na Lei do OE para 2012, bem como atualizar o valor patrimonial matricial dos imóveis para efeitos de tributação e revisão das transferências da administração central para as administrações local e regional a fim de assegurar que as receitas adicionais sejam totalmente utilizadas para efeitos da consolidação orçamental.

## **Ano 2014**

Reforçar as medidas introduzidas em 2012 e em 2013, especialmente com o objetivo de alargar as bases de tributação e de exercer moderação na despesa primária, com vista a obter um rácio descendente de despesa pública em percentagem do PIB.

## Anexo 5

### Indicadores

$$\text{Rácio de cobertura da despesa} = \frac{\text{Receita}}{\text{Despesa}}$$

	2010	2011	2012	2013	2014 <sup>p</sup>
Total de receitas	71 506	76 934	67 794	72 410	71 936
Total de despesas	88 456	84 477	78 390	80 531	78 730
<b><i>Rácio de cobertura da despesa</i></b>	<b><i>0,81</i></b>	<b><i>0,91</i></b>	<b><i>0,86</i></b>	<b><i>0,90</i></b>	<b><i>0,91</i></b>

Fonte: CGE 2012 e 2013 e OE 2014. Adaptado pelo próprio.

$$\text{Nível de fiscalidade em \% do PIB} = \frac{\text{Total de receita fiscal}}{\text{Produto interno bruto}}$$

	2010	2011	2012	2013
Impostos diretos	8,9	9,9	9,4	11,8
Impostos indiretos	13,6	14,0	13,9	13,9
Contribuições Sociais Efetivas	9,1	9,4	9,1	9,3
<b><i>Nível de fiscalidade</i></b>	<b><i>31,6</i></b>	<b><i>33,3</i></b>	<b><i>32,4</i></b>	<b><i>34,9</i></b>

Fonte: INE. Adaptado pelo próprio.

### Total de impostos em \% do PIB

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Média
Portugal	31,1	30,8	31,4	31,6	30,5	31,4	32,1	32,8	32,8	31,0	<b>31,6</b>

Fonte: Taxation trends in the European Union (2013). Adaptado pelo próprio.

$$\text{Peso da Receita Fiscal} = \frac{\text{Receita fiscal}}{\text{Total da Receita}}$$

	2010	2011	2012	2013	2014 <sup>p</sup>
Receita fiscal	38 343	40 352	37 814	42 091	41 242
Total de receitas	71 506	76 934	67 794	72 410	71 936
<b><i>Peso da receita fiscal</i></b>	<b><i>0,54</i></b>	<b><i>0,52</i></b>	<b><i>0,56</i></b>	<b><i>0,58</i></b>	<b><i>0,57</i></b>

Fonte: CGE 2012 e 2013 e OE 2014. Adaptado pelo próprio.

## Anexo 6

### Despesa fiscal, receita e despesa em relação ao PIB

(milhões de euros)											
	2010	% do PIB	2011	% do PIB	2012	% do PIB	2013	% do PIB	2014p	% do PIB	var 2010-2013
Total Receitas	71 506	41,37	76 934	44,96	67 794	41,06	72 410	43,7	71 936	42,6	1,3
<b>Receita Fiscal</b>	38 343	22,18	40 352	23,58	37 814	22,90	42 091	25,4	41 242	24,4	9,8
<i>Despesa Fiscal 1 - CGE SI</i>	1 224	0,71	1 082	0,63	1 030	0,62	1 678	1,01	1 378	0,82	37,1
<i>Despesa Fiscal 2 - CGE SS</i>	431	0,25	346	0,20	293	0,18	231	0,14	231	0,14	-46,5
<i>Despesa Fiscal 3 - Rel. DF 2014</i>	14 605	8,45	11 515	6,73	7 642	4,63	7 713	4,66	7 380	4,37	-47,2
Total Despesas	88 456	51,17	84 477	49,37	78 390	47,48	80 531	48,61	78 730	46,6	-9,0
Saldo Orçamental	-16 950	-9,8	-7 543	-4,4	-10 596	-6,4	-8 122	-4,9	-6 793	-4	-52,1

Fonte: CGE 2012 e 2013, Relatório OE 2014 e Relatório Despesa Fiscal 2014. Adaptado pelo próprio.



## Anexo 7

### Despesa pública do Estado (SI, SFA e SS) por função (COFOG)

		(milhões de euros)		
Código	Funções	Despesa		
		2010	2011	2012p
<b>1.</b>	<b>Funções gerais de soberania</b>	<b>30 440</b>	<b>28 474</b>	<b>29 149</b>
<b>1.1.0</b>	Serviços gerais da Administração Pública	23 542	22 923	24 352
<b>1.2.0</b>	Defesa nacional	3 518	2 197	1 890
<b>1.3.0</b>	Segurança e ordem pública	3 381	3 354	2 906
<b>2.</b>	<b>Funções sociais</b>	<b>53 311</b>	<b>51 348</b>	<b>48 791</b>
<b>2.1.0</b>	Educação	10 917	10 010	8 203
<b>2.2.0</b>	Saúde	11 043	10 060	9 463
<b>2.3.0</b>	Segurança e ação social	30 339	30 306	30 308
<b>2.4.0</b>	Habitação e serviços coletivos	296	290	239
<b>2.5.0</b>	Serviços culturais, recreativos e religiosos	717	682	577
<b>3.</b>	<b>Funções económicas</b>	<b>5 468</b>	<b>4 177</b>	<b>2 930</b>
<b>4.</b>	<b>Outras funções</b>			
	<b>Total</b>	<b>89 219</b>	<b>83 999</b>	<b>80 869</b>

Fonte: INE. Adaptado pelo próprio.

Nota:

A DF da Função 1.1.0 inclui a função Relações internacionais.

A DF da Função 2.4.0 inclui a função Proteção do ambiente.

A DF da Função 2.5.0 inclui a função Criação artística.

## Anexo 8

### Despesa Fiscal por função (CGE - SI e SS)

		(milhões de euros)			
Código	Funções	Despesa Fiscal			
		2010	2011	2012	2013
<b>1.</b>	<b>Funções gerais de soberania</b>	<b>85</b>	<b>72</b>	<b>89</b>	<b>92</b>
1.1.0	Serviços gerais da Administração Pública	27	25	37	63
1.2.0	Defesa nacional	50	39	43	23
1.3.0	Segurança e ordem pública	9	8	9	5
<b>2.</b>	<b>Funções sociais</b>	<b>953</b>	<b>711</b>	<b>588</b>	<b>857</b>
2.1.0	Educação	26	1	0	0
2.2.0	Saúde	38	40	23	16
2.3.0	Segurança e ação social	684	596	534	805
2.4.0	Habituação e serviços coletivos	166	36	4	2
2.5.0	Serviços culturais, recreativos e religiosos	39	38	27	34
<b>3.</b>	<b>Funções económicas</b>	<b>616</b>	<b>645</b>	<b>645</b>	<b>959</b>
	Investimento	19	89	73	106
	Poupança	102	103	27	27
	Reestruturação empresarial	1	3	2	0
	Criação de emprego	26	44	43	43
	Investigação e desenv. empresarial	68	49	90	95
	Turismo	1	1	0	0
	Promoção regional	0	0	0	0
	Indústria	26	20	27	48
	Outros	377	357	395	654
	Regularizações	-3	-21	-12	-15
<b>4.</b>	<b>Outras funções</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
	<b>Total</b>	<b>1 655</b>	<b>1 428</b>	<b>1 323</b>	<b>1 909</b>

Fonte: CGE. Adaptado pelo próprio.

## Anexo 9

### Despesa fiscal do Estado por função (Relatório despesa fiscal 2014)

		(milhões de euros)				
Código	Funções	Despesa Fiscal				
		2010	2011	2012	2013 <sup>P</sup>	2014 <sup>P</sup>
<b>1.</b>	<b>Funções gerais de soberania</b>	<b>123</b>	<b>76</b>	<b>96</b>	<b>96</b>	<b>96</b>
<b>1.1.0</b>	Serviços gerais da Administração Pública	61	28	44	55	56
<b>1.2.0</b>	Defesa nacional	55	45	49	36	35
<b>1.3.0</b>	Segurança e ordem pública	8	3	3	5	5
<b>2.</b>	<b>Funções sociais</b>	<b>4 096</b>	<b>3 750</b>	<b>3 034</b>	<b>2 823</b>	<b>2 825</b>
<b>2.1.0</b>	Educação	314	293	266	260	260
<b>2.2.0</b>	Saúde	735	647	234	231	231
<b>2.3.0</b>	Segurança e ação social	2.259	2.192	2.276	2.072	2.074
<b>2.4.0</b>	Habituação e serviços coletivos	756	592	232	228	228
<b>2.5.0</b>	Serviços culturais, recreativos e religiosos	32	26	26	31	31
<b>3.</b>	<b>Funções económicas</b>	<b>10 340</b>	<b>7 644</b>	<b>4 428</b>	<b>4 721</b>	<b>4 386</b>
<b>4.</b>	<b>Outras funções</b>	<b>45</b>	<b>45</b>	<b>84</b>	<b>74</b>	<b>75</b>
<b>Total</b>		<b>14 604</b>	<b>11 515</b>	<b>7 642</b>	<b>7 713</b>	<b>7 380</b>

Fonte: Relatório Despesa Fiscal 2014 (com ano de 2010 do Relatório Despesa Fiscal 2013). Adaptação do próprio.

Nota:

Inclui apenas a Despesa Fiscal do Estado (exclui IMI e IMT).

A despesa fiscal da Função 1.1.0 inclui a função Relações internacionais.

A despesa fiscal da Função 2.4.0 inclui a função Proteção do ambiente.

A despesa fiscal da Função 2.5.0 inclui a função Criação artística.

## **Anexo 10**

### **Principais medidas de política orçamental - revogação de benefícios fiscais e limitação de deduções à coleta -**

Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2010

- Em sede de IRS, revogação do benefício fiscal para aquisição de computadores.

Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2011

- Em sede de IRS, revogação da dedução à coleta de 25% dos prémios com seguros de vida e de acidentes pessoais e dos limites instituídos para as deduções à coleta por contribuintes com rendimento coletável mais elevado. Revogação do benefício fiscal para acções adquiridas no âmbito das privatizações.

Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2012

- Em sede de IRS, redução da dedução com despesas de saúde de 30% para 10%, dos encargos com imóveis de 30% para 15% excluindo-se ainda as amortizações de capital e os juros<sup>52</sup> com a eliminação faseada das deduções com juros<sup>53</sup>, e ainda dos prémios de seguros que cubram exclusivamente os riscos de saúde de 30% para 10%. Introdução de limites globais progressivos para as deduções dos agregados familiares dos 3.º, 4.º, 5.º e 6.º escalões de rendimento<sup>54</sup>, ficando os contribuintes dos dois últimos escalões de rendimento sem poderem beneficiar de deduções à coleta relativas a despesas de saúde, educação, encargos com lares e pensões de alimentos e encargos com imóveis. Criação da taxa adicional de solidariedade de 2,5% sobre o respetivo rendimento coletável para os sujeitos passivos pertencentes ao último escalão<sup>55</sup>.

- Em sede de IRC, redução de isenções subjetivas, nomeadamente as isenções a entidades anexas de instituições particulares de solidariedade social, eliminação de todas as taxas reduzidas aplicáveis às empresas, designadamente a taxa reduzida de 12,5%, as taxas reduzidas previstas no regime da interioridade e as taxas reduzidas previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais e no Estatuto Fiscal Cooperativo, e ainda a limitação à dedução de prejuízos fiscais, a qual corresponderá a 75% do lucro tributável do período em que se procede à dedução. Revogação dos

---

<sup>52</sup> No que diz respeito aos contratos celebrados a partir de 1 de janeiro de 2012.

<sup>53</sup> Respeitantes a contratos celebrados até final de 2011, em quatro anos, e com rendas, em seis anos.

<sup>54</sup> Majoráveis em 10% por cada dependente e com exclusão daquelas com carácter personalizante e das relativas às pessoas com deficiência.

<sup>55</sup> Para vigorar nos anos de 2012 e 2013.

benefício fiscais destinados a aplicações a prazo, ao lucro tributável das operações realizadas no âmbito das Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, à interioridade e aos estabelecimentos de ensino particular.

#### Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2013

- Em sede de IRS, os limites máximos introduzidos às deduções à colecta no ano de 2012 a partir do 3.º escalão passam a ser aplicáveis a partir do 2.º escalão, relativamente a despesas de saúde, despesas de educação e formação, encargos com lares, encargos com imóveis e pensões de alimentos. Redução dos limites de dedução à coleta por sujeitos passivos e aumento nos descendentes e do limite máximo de dedução de encargos com empréstimos à habitação (juros de dívida). Os limites máximos introduzidos na soma das deduções à coleta relativas a benefícios fiscais no ano de 2012 a partir do 3.º escalão passam a ser aplicáveis a partir do 2.º escalão, mas apenas até ao 4.º escalão.

- Em sede de IRC, prorrogação até 31 de dezembro do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI).

#### Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2014

- Em sede de IRS, as deduções à coleta e benefícios fiscais mantiveram os limites do ano de 2013.

- Em sede de IRC, criação de um regime de “participation exemption” e de um benefício ao reinvestimento de lucros e reservas, designado por “dedução por lucros retidos e reinvestidos” (DLRR). Revogação do benefício fiscal para sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) e sociedades de capital de risco (SCR).

## Anexo 11

### Despesa fiscal e desagravamentos fiscais

(milhões de euros)

Benefícios fiscais em IRS	Despesa fiscal				
	2010	2011	2012	2013	Var 2010-2013
Missões diplomáticas, de salvaguarda e acordos de cooperação	10	9	10	14	40,0
Deficientes	153	157	176	204	33,3
Propriedade intelectual	4	3	3	3	-25,0
PPR	106	103	26	26	-75,5
Donativos	17	17	6	6	-64,7
Energias renováveis	30	25	2	0	-100,0
Prémios de seguros de saúde	39	40	22	15	-61,5
<b>Total</b>	<b>359</b>	<b>354</b>	<b>245</b>	<b>268</b>	<b>-25,3</b>

Fonte: AT. Adaptado pelo próprio.

(milhões de euros)

Desagravamento em IVA	Despesa fiscal				
	2010	2011	2012	2013	Var 2010-2013
Taxa preferencial	5 139	5 377	3 247	3 399	-33,9
<b>Total</b>	<b>5 139</b>	<b>5 377</b>	<b>3 247</b>	<b>3 399</b>	<b>-33,9</b>

Fonte: Relatório DF 2014 (ano 2010 - Relatório DF 2013). Adaptado pelo próprio.

(Valores liquidados em milhões de euros)

Deduções à coleta em IRS	Desagravamentos estruturais				
	2010	2011	2012	2013	Var 2010-2013
Saúde	659	641	608	204	-69,0
Juros de habitação	562	569	579	230	-59,1
Educação	299	302	294	276	-7,7
Lares	9	10	10	17	88,9
Prémios de seguro de vida	70	72	0	0	-100,0
<b>Deduções personalizantes:</b>					
Sujeitos passivos	1 365	1 426	1 431	1 531	12,2
Dependentes	340	343	344	330	-2,9
Ascendentes	1	1	1	1	0,0
<b>Total</b>	<b>3 305</b>	<b>3 364</b>	<b>3 267</b>	<b>2 589</b>	<b>-21,66</b>

Fonte: AT. Adaptação do próprio.

#### Nota:

Os dados declarados pela AT no ano n constituem despesa fiscal desse ano, embora correspondam ao ano de exercício do ano n-1 (extração dos dados em 11/2013, 11/2012, 11/2011 e 11/2010).

O valor liquidado corresponde ao imposto devido, ou seja, à coleta líquida das deduções previstas no CIRS e do CBF antes de efetuadas as deduções relativas às retenções na fonte e aos pagamentos por conta.

## Anexo 12

### Integração da despesa fiscal e da despesa direta

(milhões de euros)										
Função	2010	2011	2012	Combinação Orçamental	2010	%	2011	%	2012	%
Funções económicas	6 084	4 822	3 575	Despesa Direta	5 468	90%	4 177	87%	2 930	82%
				Despesa Fiscal	616	10%	645	13%	645	18%
Funções sociais	54 263	52 059	49 379	Despesa Direta	53 311	98%	51 348	99%	48 791	99%
				Despesa Fiscal	953	2%	711	1%	588	1%

Fonte: AT e INE. Adaptado pelo próprio.